

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

ВАРШАМЯН ТИГРАН ГАРУШОВИЧ

УДК 347.73:336.22]:004

**ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-СЕКТОРУ**

Спеціальність – 081 Право

Галузь знань – 08 Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **Т.Г. Варшамян**

Науковий керівник: Білоус Віктор Тарасович, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України

Ірпінь – 2023

АНОТАЦІЯ

Варшамян Т.Г. Правове регулювання оподаткування ІТ-сектору. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. – Ірпінь, 2023.

Дисертація присвячена комплексному дослідженню теоретичних, нормативних та прикладних аспектів правового регулювання оподаткування ІТ-сектору. Здійснено аналіз рівня наукової проблематики щодо законодавчої регламентації оподаткування у сфері ІТ. Підкреслюється важливість та необхідність правового регулювання інформаційно-технологічних відносин у контексті сучасних світових змін. Загальновідомо, що інформаційно-технологічні відносини охоплюють процеси створення, обробки, зберігання та використання інформації, а також розвиток нових технологій комунікації. Разом з цим ІТ-сфера пов'язана з появою нових об'єктів в економічному просторі держави, таких як, наприклад, технології блокчейн, гіг-контракти, стартапи, віртуальні організації, фрілансери тощо. Завдання ж правової регламентації полягає передусім у визначенні статусу та безпосередньому регулюванні зазначених вище відносин державою в особі її уповноважених органів. Значення інформаційно-технологічних відносин пояснюється їх впливом на розвиток країни, оскільки високий рівень прогресу та використання інформаційних технологій допомагає підвищити соціально-економічні досягнення суспільства.

Отже, на сучасному етапі розвитку України інформаційно-технологічні відносини стають новим об'єктом правового регулювання, що окреслює перед державою завдання визначити їх юридичний статус і режим функціонування. Це новий, малодосліджений вид правовідносин, на якому акцентують увагу фахівці та науковці з різних галузей права.

Наразі необхідно з'ясувати поняття «ІТ-сектор», оскільки він має велике

значення для державної податкової політики. ІТ-сектор характеризується високим статусом та елітарністю в сучасному світі, зазначаються переваги використання інформаційних технологій у різних сферах економіки. Загалом наголошується на важливості розуміння та регулювання інформаційно-технологічних відносин для подальшого розвитку суспільства та правової системи.

Використовуючи різноманітні наукові джерела, в роботі аналізуються підходи й погляди різних учених на сутність «ІТ-права» та «ІТ-відносин». Висувається теза про те, що «ІТ-право» є новою і комплексною галуззю системи права, яка регулює різноманітні суспільні відносини в цифровому середовищі та має специфічні особливості. Водночас, об'єктом правового регулювання виступає діяльність, що здійснюється у сфері використання інформаційних технологій, яка зумовлює виробництво ІТ-продукції та надання ІТ-послуг і має за мету одержання прибутку (доходу), який породжує в суб'єктів такої індустрії податковий обов'язок.

Механізм податкового регулювання в ІТ-правовідносинах можна розглядати як спеціальний режим оподаткування чи згідно із законодавством спеціальний податковий режим (відповідно до п. 11.2 ст. 11 Податкового кодексу України). Останній становить систему заходів, що передбачає особливий порядок оподаткування для окремих категорій суб'єктів господарювання. Отже, суб'єкти інформаційних технологій – платники податків мають можливість перейти на спрощену систему оподаткування, якщо вони відповідають установленим законодавством умовам. Досліджено характер і рух платежів, які надходять від суб'єктів інформаційних технологій. Так, залежно від типу публічного фонду, вони розрізняються на податкові надходження та єдиний соціальний внесок. Перші збираються виключно в бюджетах, а другі спрямовуються на поповнення системи публічного державного страхування (позабюджетна система).

У дисертаційному дослідженні висвітлюється проблема щодо фінансової безпеки держави у сфері оподаткування ІТ-сектору. Зокрема було встановлено,

що загрози, які можуть підірвати податкову безпеку в сфері оподаткування ІТ-сектору, включають таке: високий рівень тіньової економіки в галузі; зростаючий податковий тиск на підприємства ІТ-сектору; проблема відтоку кадрів (людський чинник), що може призвести до втрати кваліфікованих фахівців; постійні зміни у податковому законодавстві, що можуть ускладнити оподаткування для компаній; низький рівень податкової культури, який впливає на володіння платниками податків знаннями у сфері дотримання правил оподаткування.

Стан правового регулювання оподаткування ІТ-сектору в Україні викликає багато питань, тому цьому аспекту було приділено окрему увагу. Так, дійшли висновку, що під податковим регулюванням у ІТ-правовідносинах розуміють комплекс дій державних органів, спрямованих на регламентування поведінки суб'єктів інформаційних технологій щодо сплати податків та податкових платежів за допомогою застосування відповідних заходів і фінансових (економічних) інструментів з метою досягнення певних податкових, соціальних та економічних цілей. Податковий механізм включає в себе різні елементи, зокрема податкове законодавство, податкове планування і прогнозування, податкові санкції, а також податкові норми і нормативи при реалізації податкової політики. Всі вони мають юридичну форму й застосовуються в контексті оподаткування ІТ-сектору та ІТ-відносин в Україні. Відповідно до правової системи України ці механізми втілюються через таке джерело права, як нормативно-правовий акт.

Акцентовано увагу на тому, що у сфері ІТ-правовідносин джерела податкового права мають офіційний характер і представлені формально затвердженими нормативно-правовими актами. Тобто, правила, які стосуються оподаткування продукції та послуг, пов'язаних із здійсненням ІТ-діяльності, чітко уточнюються і конкретизуються. Нормативно-правові акти, що регулюють податковий обов'язок суб'єктів ІТ-індустрії, мають характеризуватися абсолютною точністю змісту правових норм, логічністю, послідовністю, стабільністю і високою якістю. Важливо дотримуватись

указаних вимог особливо в довгостроковій перспективі, зокрема при оподаткуванні ІТ-сектору. Питання сплати ІТ-платниками конкретних податків регулюється вже спеціальними положеннями Податкового кодексу України при встановленні порядку оподаткування податком на додану вартість, податком на прибуток підприємств, податком на доходи фізичних осіб, єдиним податком. Правовою основою сплати єдиного внеску є Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08 липня 2010 р. № 2464-VI. У дослідженні зазначається, що закони, які регулюють окремі питання оподаткування ІТ-діяльності, діють не окремо, а в єдності з Податковим кодексом України, доповнюючи його, що є логічним, адже їх положення стосуються впорядкування сплати податків, платниками якого є суб'єкти ІТ-індустрії, і порядок сплати яких регулюється цим Кодексом. У широкому розумінні правове регулювання оподаткування ІТ-відносин в Україні включає не тільки норми податкового законодавства, але й норми інших галузей законодавства. Лише в такому взаємопов'язаному розвитку стає можливим якомога повне врегулювання питання оподаткування діяльності в ІТ-індустрії в Україні.

Джерелом податкового права в Україні є й чинні міжнародні договори, конвенції, рекомендації, резолюції та декларації. У дослідженні висвітлюється думка, що розвиток і вдосконалення внутрішнього законодавства щодо оподаткування ІТ-діяльності неможливі без урахування правових позицій та підходів, що існують на міжнародному рівні. Оскільки віртуальний простір, зокрема інтернет-простір, є екстериторіальним, це створює потребу в згуртуванні й зближенні міжнародного та національного законодавства в цій галузі. Такий процес здійснюється шляхом імплементації міжнародних норм і принципів у національне законодавство, що дає змогу забезпечити уніфікацію та зближення правових засад для ефективного розвитку ІТ-сфери. До прикладу, наводиться Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування»

від 28 лютого 2019 р. № 2692-VIII, яким Україна взяла на себе зобов'язання про обов'язкове виконання деяких відповідних положень Плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), що є комплексом заходів із протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування. Зазначене вище стосується багатьох українських ІТ-компаній (та їх власників), які обирають реєстрацію свого бізнесу в Європі або США, частково задля просування власних продуктів на міжнародних ринках, частково – саме для приховування прибутків.

У дисертаційному дослідженні пропонуються шляхи вдосконалення правового регулювання оподаткування ІТ-сектору в Україні. Оскільки ІТ-сфера є одним з найприбутковіших та перспективних секторів економіки країни – питання щодо належної правової регламентації, створення умов для його подальшого розвитку, надання йому конкурентних переваг на ринку світової ІТ-індустрії є однією зі стратегічних завдань держави. Розглядається пропозиція щодо доповнення Податкового кодексу України нормою, за якою крім уже існуючих чотирьох груп суб'єктів-платників єдиного податку слід додати п'яту групу, до якої буде віднесено лише фізичних осіб-підприємців, що надають послуги у сфері інформаційних технологій, а також запропоновано відповідні умови їх оподаткування. Перехід до п'ятої групи спрощеної системи оподаткування був би правом ІТ-спеціаліста, який сам вирішуватиме, що йому зручніше: залишитися в третій групі або перейти у п'яту. Такі зміни в законодавстві можна назвати напрямом податкової оптимізації ІТ-сектору. Також одним із засобів податкової оптимізації ІТ-діяльності пропонується розглядати аутсорсинг – передача компанією частини функцій з управління та підтримки власних інформаційних ресурсів зовнішній ІТ-компанії. Проаналізовано міжнародний досвід стосовно методів податкової оптимізації ІТ-діяльності, зокрема, у вигляді надання податкових пільг з ПДВ, податку на прибуток, звільнення від митних платежів, застосування механізму податкового кредиту тощо.

Ключові слова: оподаткування, оподаткування ІТ-сектору, електронні гроші, електронні послуги, нормативне регулювання засобів інформаційних

технологій, оподаткування інформаційних технологій, об'єкт оподаткування, платники податків, податкові правовідносини, податкові пільги, податкове регулювання, податкова система, податкова політика, фінансова безпека держави, принципи оподаткування, спрощена система оподаткування, податкова оптимізація.

SUMMARY

Varshamian T.G. Legal regulation of taxation of IT-sector. . – Qualification scientific work as the manuscript.

Dissertation for obtaining the degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 08 «Law» in the specialty 081 «Law». – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine, – Irpin, 2023.

The dissertation is devoted to a comprehensive study of theoretical, normative and applied aspects of legal regulation of taxation of the IT sector. An analysis of the level of scientific problems of legal regulation of taxation in the field of IT was carried out. The study examines the importance and necessity of legal regulation of information technology relations in the context of modern world changes. It is well known that information and technology relations cover the processes of creation, processing, storage and use of information, as well as the development of new communication technologies. At the same time, the IT sphere is connected with the emergence of new objects in the economic space of the state, such as, for example, blockchain technologies, gig contracts, startups, virtual organizations, freelancers, and others. The task of legal regulation consists, first of all, in determining the status and direct regulation of the above-mentioned relations by the state in the person of its authorized bodies. The importance of information technology relations is explained by their influence on the development of society, since the high level of development and use of information technologies helps to increase the socio-economic development of society.

So, at the current stage of Ukraine's development, information technology

relations are becoming a new object of legal regulation, which sets the state the task of determining their legal status and mode of operation. This is a new, little-researched type of legal relationship that attracts the attention of specialists and scientists from various fields of law.

Attention is drawn to the need to clarify the concept of "IT sector", as it is of great importance for the state tax policy. The IT sector is characterized by high status and elitism in the modern world, the advantages of using information technologies in various spheres of the economy are noted. In general, the importance of understanding and regulating information-technological relations for the further development of society and the legal system as a whole is emphasized.

Using various scientific sources, the work analyzes the approaches and views of various scientists on the essence of "IT law" and "IT relations". The thesis is put forward that "IT law" is a new and complex branch of the legal system, which regulates various social relations in the digital environment and has specific features. At the same time, the object of legal regulation is the activity carried out in the field of the use of information technologies, which leads to the production of IT products and the provision of IT services and has as its purpose the receipt of profit (income), which generates such industry tax liability.

The mechanism of tax regulation in IT legal relations can be considered as a special taxation regime or, according to the legislation, a special tax regime (in accordance with clause 11.2 of Article 11 of the Tax Code of Ukraine). The latter represents a system of measures that provides for a special taxation procedure for certain categories of economic entities. Thus, information technology entities-taxpayers have the opportunity to switch to a simplified taxation system, if they meet the conditions established by the law. The nature and movement of payments received from information technology entities has been studied. Yes, depending on the type of public fund, they are divided into tax revenues and a single social contribution. The former are collected exclusively in the budgets, and the latter are directed to the replenishment of the public state insurance system (off-budget system).

The dissertation study highlights the problem of the financial security of the state in the field of taxation of the IT sector. In particular, it was established that threats that can undermine tax security in the field of taxation of the IT sector include the following: a high level of the shadow economy in the industry; increasing tax pressure on enterprises of the IT sector; the problem of personnel outflow (human factor), which can lead to the loss of valuable specialists; constant changes in tax legislation that may complicate taxation for companies; low level of tax culture, which affects taxpayers' knowledge of tax compliance.

The state of legal regulation of taxation of the IT sector in Ukraine raises many questions, so special attention was paid to this aspect. It was concluded that tax regulation in IT-legal relations is understood as a set of actions of state bodies aimed at regulating the behavior of information technology subjects regarding the payment of taxes and tax payments with the help of the application of appropriate measures and financial (economic) instruments with the aim of achieving certain tax, social and economic goals. The tax mechanism consists of various measures and financial (economic) instruments. Among these components, tax legislation, tax planning and forecasting, tax sanctions, as well as tax norms and regulations in the implementation of tax policy can be distinguished. These measures have a legal form and basis are discussed in the context of taxation of the IT sector and IT relations in Ukraine. According to the legal system of Ukraine, these mechanisms are implemented through such a source of law as a regulatory legal act.

In the field of IT-legal relations, the sources of tax law are of an official nature. This means that they are represented by formally approved normative legal acts. This characteristic emphasizes that the rules relating to the taxation of products and services related to the implementation of IT activities are clearly specified and specified. Such normative legal acts, which regulate the tax liability of subjects of the IT industry, should be characterized by absolute accuracy of the content of legal norms, logic, consistency, stability and high quality. It is important to comply with these requirements, especially in the long term, in particular when taxing the IT sector. The issue of payment of specific taxes by IT payers is already regulated by

special provisions of the Tax Code when establishing the procedure for taxation by value added tax, corporate income tax, personal income tax, and single tax. The legal basis for the payment of a single contribution is the Law of Ukraine "On the collection and accounting of a single contribution for mandatory state social insurance". The study notes that the laws that regulate certain issues of taxation of IT activities do not act separately, but in unity with the Tax Code, supplementing it, which is logical, because their provisions relate to the regulation of the payment of certain taxes, the payers of which are the subjects IT industry, and the order of payment of which is regulated by this code. In a broad sense, the legal regulation of taxation of IT relations in Ukraine includes not only the norms of tax legislation, but also the norms of other branches of legislation, and only in such interconnected development it becomes possible to fully regulate the issue of taxation of IT industry activities in Ukraine.

Current international treaties, conventions, recommendations, resolutions and declarations are the source of tax law in Ukraine. The research suggests that the development and improvement of domestic legislation on the taxation of IT activities is impossible without taking into account the legal positions and approaches that exist at the international level. Since the virtual space, in particular the Internet space, is extraterritorial, it creates a need for cohesion and convergence of international and national legislation in this area. Such a process is carried out by implementing international norms and principles into national legislation, which allows to ensure the unification and convergence of legal foundations for the effective development of the IT sphere. As one of the examples, the Law of Ukraine "On the Ratification of the Multilateral Convention on the Implementation of Measures Relating to Tax Agreements with the Purpose of Countering the Erosion of the Tax Base and the Deduction of Profit from Taxation" dated February 28, 2019 No. 2692-VIII is given. By ratifying this Convention, Ukraine undertook the mandatory implementation of some relevant provisions of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Plan, which is a set of measures to combat the erosion of the tax base and the removal of profits from taxation. The above applies to many Ukrainian IT companies (and their owners)

who choose to register their business in Europe or the USA, partly to promote their products on international markets, partly to hide profits.

The dissertation study offers ways to improve the legal regulation of taxation of the IT sector in Ukraine. Since the IT sphere is one of the most profitable and promising sectors of the country's economy, the issue of proper legal regulation, creating conditions for its further development, giving it competitive advantages on the world IT industry market is one of the strategic tasks of the state. A proposal is being considered to supplement the Tax Code with a rule according to which, in addition to the already existing four groups of single tax payers, a fifth group should be added, which will include only natural persons-entrepreneurs who provide services in the field of information technologies, as well as proposed relevant conditions of their taxation. The transition to the 5th group of the simplified taxation system would be the right of an IT specialist, and each such specialist would decide for himself what is more convenient for him: to stay in the third group or to switch to the fifth. Such changes in legislation can be called the direction of tax optimization of the IT sector. It is also proposed to consider outsourcing as one of the means of tax optimization of IT activities – the transfer by the company of part of the functions of management and support of its own information resources to an external IT company. The international experience regarding the methods of tax optimization of IT activities was analyzed, in particular, in the form of providing tax benefits from VAT, income tax, exemption from customs payments, application of the tax credit mechanism, etc.

Keywords: taxation, taxation of the IT sector, electronic money, electronic services, regulatory regulation of information technologies, taxation of information technologies, object of taxation, taxpayers, tax legal relations, tax benefits, tax regulation, tax system, tax policy, financial security of the state, taxation principles, simplified taxation system, tax optimization.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Варшам'ян Т. Г. Правове регулювання цифрового податку в Україні та Європейському Союзі. *Ірпінський юридичний часопис*. 2021. Вип. 3 (7). С. 62–75. URL:

<https://drive.google.com/file/d/1asureSXVS1ddKUiyu9axM6s3uxIKeCU8/view>

2. Варшам'ян Т. Г. Особливості спеціальних принципів оподаткування послуг від ІТ-сектору. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. Вип 8. С. 33–35. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/355>

3. Варшам'ян Т. Г. Особливості ІТ-сектору як об'єкта податкового регулювання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. Вип 9. С. 10–12. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/356>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Варшам'ян Т. Г. Особливості оподаткування ІТ-сектору в Україні. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф. (25 берез. 2020 р.): у 2-х ч. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. Ч. 2. С. 30–32. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 143).*

2. Варшам'ян Т. Г. Особливості правового регулювання оподаткування ІТ-сектору. *Актуальні проблеми сучасної освіти та науки в контексті євроінтеграційного поступу: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., присвяч. 20-річчю ін-ту (м. Луцьк, 21–22 трав. 2020 р.) / упоряд.: О. А. Бундак, Т. Й. Жалко, Н. Г. Конон. Луцьк: Вежа-Друк, 2020. С. 181–183.*

3. Варшам'ян Т. Г. Цифрові технології в сфері оподаткування у Фінляндії. *Удосконалення механізму правового регулювання суспільних відносин з урахуванням зарубіжного досвіду: зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 1 черв. 2020 р.) / відп. ред. О. Ю. Бусол. Київ: Видавництво Ліра-К, 2020.*

С. 36–38.

4. Варшамян Т. Г. *Фактори, що сприяють ухиленню від оподаткування в ІТ-сфері. Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (27 листоп. 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 52–56.

5. Варшамян Т. Г. *Фінансова безпека держави та віртуальні валюти: загрози та виклики. Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: зб. тез VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (26 жовт. 2022 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2022. С. 64–70.

які додатково відображають наукові результати дисертації:

1. Білоус В. Т., Варшамян Т. Г.. Особливості оподаткування ІТ-діяльності в Україні: перспективи вдосконалення. *KNOWLEDGE • EDUCATION • LAW • MANAGEMENT*. 2020. Vol. 1. No 7 (35). Р. 122–129. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/29>

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ ІТ-СЕКТОРУ	14
1.1. ІТ-сектор як об'єкт податкового регулювання.....	14
1.2. Особливості надходжень від ІТ-сектору до публічних фондів грошових коштів	30
1.3. Чинники та загрози фінансовій безпеці держави у сфері оподаткування ІТ-сектору.....	40
Висновки до розділу 1.....	54
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА СТАНУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-СЕКТОРУ В УКРАЇНІ.....	56
2.1. Правові основи оподаткування ІТ-сектору.....	56
2.2. Принципи оподаткування послуг від ІТ-сектору.....	87
2.3. Характеристика податкових обов'язків у сфері ІТ-сектору (ФОП та юридична особа)	107
Висновки до розділу 2.....	124
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-СЕКТОРУ В УКРАЇНІ.....	128
3.1. Стратегічні напрями податкової оптимізації ІТ-сектору: державна політика.....	128
3.2. Гармонізація та уніфікація правових норм щодо оподаткування ІТ-сектору відповідно до міжнародних стандартів.....	150
Висновки до розділу 3.....	159
ВИСНОВКИ	162
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	167
ДОДАТКИ.....	182

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. У сучасному світі важливого значення набуває процес активного використання передових інформаційних технологій. Інформаційні технології в стрімкому темпі втручаються в усі сфери суспільного життя, змінюючи спосіб життя людей на кращий, а рівень життя – на вищий. Розуміння значення та пріоритету володіння ІТ-технологіями зумовлює постійне зростання попиту на таку продукцію і послуги, а тому розвиваються й відносини між людьми, пов'язані з користуванням ІТ-досягненнями. Ці відносини, що за своєю суттю є інформаційно-технологічними, поступово й неминуче дедалі більше поглинають відносини матеріального світу, замінюючи їх на такі, що реалізуються завдяки інформаційним технологіям у мережі Інтернет. А тому вони не можуть розвиватися та існувати поза межами права і виступають уже об'єктами правового регулювання держави, перетворюючись на правовідносини.

Інформаційно-технологічні відносини як об'єкт правового регулювання являють собою новий вид правовідносин, які включаються у сферу ІТ-права. Вони певною мірою креативні й малодосліджені порівняно з іншими видами традиційних та усталених правовідносин. ІТ-право окреслило багато нових питань перед різними галузями права (галузями законодавства). Тому питання щодо сутності та особливостей ІТ-правовідносин викликають інтерес у фахівців та науковців різних галузей права, які вивчають їх окремі складники та фрагменти.

Зароджуючись та існуючи у віртуальному просторі, ІТ-правовідносини мають у реальному світі цілком матеріальні наслідки. І, якщо їх пояснювати та досліджувати з позицій науки податкового права, то вони виражаються у значному обсязі доходів (прибутків), які отримують суб'єкти індустрії інформаційних технологій і стосовно яких у них виникає податковий обов'язок. А це своєю чергою ставить ключові для держави питання у сфері податкового регулювання – питання щодо оподаткування таких доходів (прибутків). При

цьому ІТ-технології перетворилися на одну з пріоритетних і розвинених галузей економіки, яка має перспективу зростання стосовно оподаткування правовідносин у цій сфері.

Швидкий розвиток, високоприбутковість галузі та наявність затребуваних спеціалістів підвищили привабливість вітчизняного ІТ-сектору і для іноземних інвесторів. Цей факт зробив ІТ-компанії, ІТ-спеціалістів особливими суб'єктами трудових відносин, чії доходи якісно відрізняються від доходів суб'єктів господарювання в інших галузях і секторах економіки. Тому держава як фіскальний суб'єкт податкових правовідносин прагне якомога повно та всеохоплююче врегулювати податкові механізми в ІТ-сфері, застосувати заходи щодо стимулювання зазначеної діяльності в Україні. При цьому йдеться не про тимчасову «зацікавленість» держави, а про її стратегічну та цілеспрямовану мету – застосувати механізми податкового регулювання до всіх без винятку доходів (прибутків), які отримуються ІТ-індустрією.

Однак, практика оподаткування ІТ-правовідносин ще недостатньо досконала й не завжди ефективна, оскільки на сучасному етапі триває лише процес формування методів і механізмів оподаткування ІТ-сектору, а також у цій сфері наявні прогалини в податковому законодавстві. Держава, яка вперше зіткнулася з таким феноменом, як оподаткування доходів, отриманих від діяльності у віртуальному просторі, постає перед вибором: чи оподатковувати таку діяльність на загальних підставах, чи застосовувати в цій сфері особливі податкові режими та правила, адже гнучкий, універсальний та транскордонний характер ІТ-послуг дає змогу фахівцям у цій сфері миттєво перемістити свою діяльність у інші юрисдикції з більш сприятливими податковими умовами. Тому однією з головних умов розвитку та зростання ІТ-сектору в Україні є стабільна, послідовна та збалансована податкова політика, яка впорядкує практичні відносини в означеній сфері, стимулюючи їх розвиток.

Найважливішою умовою успішного податково-правового регулювання ІТ-правовідносин, їх практичного вдосконалення, досягнення очікуваних результатів є усвідомлення необхідності дослідження теоретико-

методологічного підґрунтя ІТ-правовідносин як об'єкта податкового регулювання, принципів оподаткування ІТ-сектору, змісту податкових зобов'язань, методів і шляхів удосконалення податкових механізмів. Теоретичні й практичні питання правового регулювання оподаткування ІТ-сектору в Україні ще маловивчені, спостерігаються неточності та суперечності в законодавстві, відсутній базовий понятійно-категоріальний апарат, має місце недостатня ефективність гарантій законності та захисту прав ІТ-спеціалістів як платників податків. Усе це вказує на актуальність цього дослідження, в якому системно розглядаються аспекти цілісної комплексної проблеми правового регулювання оподаткування ІТ-сектору.

Наукових праць, у яких розглядалися б теоретичні та практичні аспекти порушених у роботі проблем, дотепер існує небагато. У науці податкового права тема, що розглядається, розроблялася паралельно з дослідженням загальних проблем та питань регулювання податкових правовідносин. Цим також пояснюється вибір теми дисертаційного дослідження, її актуальність та значення.

Проте, дослідження правовідносин, які виникають під час оподаткування ІТ-діяльності, було б неможливим без аналізу наукових праць провідних учених у галузі загальної теорії та права, фінансового, податкового та цивільного права й доробків у інших галузевих науках.

Серед здобутків українських учених, які досліджують питання оподаткування, проблеми податкового законодавства України, слід виокремити роботи Ю. І. Аністратенко, О. В. Бакун, В. Т. Білоуса, Л. К. Воронової, П. Т. Геги, Д. О. Гетманцева, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковської, О. П. Орлюк, П. С. Пацурківського, М. О. Перепелиці, Н. Ю. Пришви та інші.

Окремі аспекти, що пов'язані з оподаткування окремих об'єктів були предметом досліджень таких представників науки: О. О. Головашевича, О. О. Бригінця, М. В. Глух, М. В. Кармаліти, А. М. Новицького, Ю. В. Оніщика, Г. М. Стріяшко та інші.

З огляду на зазначене вище проблема, що порушена в цій дисертації, є своєчасною, а тому потребує всебічного наукового дослідження. Поглиблений аналіз питань, пов'язаних з правовим регулюванням оподаткування ІТ-сектору, має сприяти розвитку теоретико-методологічних засад у науці податкового права та надати практичні рекомендації для чинного податкового законодавства.

Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на підставі аналізу теоретичних напрацювань, чинного законодавства України, узагальнення практики його реалізації та врахування досягнень міжнародного досвіду з'ясувати сутність ІТ-правовідносин як об'єкта податково-правового регулювання, визначити їх особливості в системі інших податкових правовідносин, окреслити принципи побудови й надати науково обґрунтовані пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення їх оподаткування.

Досягнення зазначеної мети зумовило постановку й виконання таких **завдань**:

- розкрити зміст ІТ-правовідносин як об'єкта податково-правового регулювання;
- проаналізувати особливості надходжень від ІТ-сектору до бюджетних та позабюджетних фондів;
- виявити чинники та загрози фінансовій безпеці держави у сфері оподаткування ІТ-сектору;
- визначити правові основи оподаткування ІТ-сектору;
- розкрити принципи оподаткування послуг від ІТ-сектору;
- охарактеризувати податкові обов'язки у сфері ІТ-сектору залежно від виду платника податків;
- з'ясувати шляхи вдосконалення правового регулювання оподаткування ІТ-сектору в Україні;
- виявити стратегічні напрями державної політики щодо оптимізації оподаткування ІТ-сектору;
- вивчити існуючий стан процесів гармонізації та уніфікації правових

норм щодо оподаткування ІТ-сектору відповідно до міжнародних стандартів.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають під час податково-правового регулювання ІТ-діяльності в Україні.

Предметом дослідження є правове регулювання оподаткування доходів ІТ-сектору.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Тематика дисертації відповідає положенням Комплексної Програми розвитку фінансового сектору України до 2025 року (постанова Національного банку України від 18 червня 2015 р. № 391), Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки від 08.02.2017 р № 142-р, Стратегії розвитку фінансового сектору України до 2025 року (рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 27.12.2019 р. № 797), Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України від 11 серпня 2021 р. № 347/2021), Пріоритетних напрямків фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 № 12-21.

Тему дисертації затверджено рішенням Вченої ради Державного податкового університету від 28 листопада 2019 року (протокол № 12).

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям дисертаційного дослідження стала сукупність загальнонаукових (діалектичний, логічний, метод системного аналізу) та спеціальних (порівняльно-правовий, соціологічний, статистичний) методів і прийомів наукового пізнання. Їх застосування зумовлюється системним підходом, що дає можливість досліджувати проблеми в єдності їх змісту та юридичної форми.

На всіх стадіях опрацювання теми автор використовував метод матеріалістичної діалектики з метою з'ясування сутності податкових ІТ-правовідносин (підрозділ 1.1), змісту податкових зобов'язань ІТ-платників, особливостей податкового режиму у сфері ІТ-діяльності (розділи 1, 2). Метод системного аналізу застосовувався при встановленні структурних зв'язків між

елементами механізму податкового регулювання: принципами, методами, формами, суб'єктами і об'єктами державного регулювання податкових відносин, правовими нормами (підрозділи 2.1, 2.2). Історичний метод дає змогу простежити становлення ІТ-сектору в Україні та тенденції розвитку його оподаткування, проаналізувати показники збільшення надходжень до бюджетів від податкових ІТ-платежів у часовому періоді (підрозділ 1.2). Логічний метод пізнання дав змогу вдатися до аналізу та синтезу досліджуваного об'єкта. За допомогою аналізу було класифіковано та розглянуто види ІТ-платників та особливості їх податкових зобов'язань, диференційовано податки та збори, які сплачуються у ІТ-секторі (підрозділ 2.3); за допомогою синтезу стало можливим надати загальне базове визначення ІТ-сектору як об'єкта податково-правового регулювання (підрозділ 1.1). Методи тлумачення використовувалися для з'ясування змісту норм права, що закріплюють порядок сплати податків та зборів у ІТ-правовідносинах, порядок ведення податкового обліку та надання податкової звітності, особливості податкового регулювання контрольованих іноземних ІТ-компаній, особливості сплати в Україні цифрового податку (розділ 2). Соціологічний метод застосовувався при аналізі статистичних, історичних та анкетних даних щодо стану розвитку ІТ-сектору в Україні загалом та завдань, які ставить перед собою ІТ-індустрія у всіх напрямках свого розвитку, у тому числі й щодо зростання прибутку (підрозділ 3.1). Статистичний метод дав змогу конкретно дослідити та виокремити кількісні показники податкових надходжень до бюджетів та позабюджетних фондів від ІТ-сектору в Україні в територіальному та часовому (календарних роках) розрізі залежно від видів податків та платників (підрозділ 1.2). Застосування функціонального методу допомогло встановити основні напрями вдосконалення окремих елементів правового механізму оподаткування ІТ-сектору (підрозділ 3.1). Методом порівняльно-правового аналізу досліджувались нормативно-правові акти, що регулюють процеси та режими оподаткування ІТ-індустрії у вітчизняному законодавстві та законодавствах інших держав, міжнародно-правових актах (розділ 3). Метод прогнозування

використовувався при дослідженні результатів гармонізації та уніфікації вітчизняного податкового законодавства у сфері ІТ з міжнародними стандартами (підрозділ 3.2).

Наукова новизна одержаних результатів. Подана на захист дисертація є однією з перших спроб в українській юридичній науці комплексно, за допомогою сучасних методів пізнання, з урахуванням новітніх наукових досягнень дослідити правове регулювання оподаткування ІТ-сектору в Україні. На основі проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень і висновків, зокрема:

уперше:

- визначено, що об'єктом податкового регулювання у ІТ-правовідносинах виступає діяльність щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій, результатом якої є отримання суб'єктами індустрії інформаційних технологій доходів (прибутків), у зв'язку з чим у них виникає податковий обов'язок;

- обґрунтовано, що надходження від ІТ-діяльності до бюджетних та позабюджетних фондів мають свої особливості, що виокремлюють їх серед інших видів платежів, які акумулюються в публічних фондах за результатами діяльності платників податків у інших секторах економіки, а саме: 1) високий обсяг надходжень у їх кількісному вираженні; 2) передбачувана та перспективна тенденція до подальшого зростання; 3) стабільна прогнозованість та можливість спланувати обсяги надходжень контролюючими (податковими) органами; 4) невичерпність та необмеженість;

- визначено, що податкова безпека в ІТ-правовідносинах – це стан податкових правовідносин у сфері ІТ, який забезпечує максимально ефективне наповнення за рахунок податкових надходжень від ІТ-діяльності дохідної частини бюджету за умов своєчасного виявлення, оцінювання та усунення чинників і загроз у цих правовідносинах;

- зроблено висновок про те, що постачання електронних (цифрових) послуг має екстериторіальний, міжнаціональний та транскордонний характер і фактична присутність компанії в державі для цього є необов'язковою, при цьому в сучасному світі не лише можливо, але й вигідно надавати послуги екстериторіального характеру, не змінюючи при цьому своє фактичне місцезнаходження;

- класифіковано принципи оподаткування ІТ-діяльності на загальні та спеціальні; до перших належать принципи, що визначають універсальні основи оподаткування, загальну спрямованість правового регулювання податкових відносин і виступають базовими нормативними засадами при здійсненні правотворчості; до других належать принципи оподаткування ІТ-сектору, які характеризують засади оподаткування виключно в цій сфері правовідносин;

удосконалено:

- методи податкової оптимізації ІТ-діяльності в Україні: 1) пільгові ставки по загальнодержавних податках та зборах, повне звільнення від сплати податку на визначений період (наприклад, ПДВ); 2) спеціальний режим оподаткування (спрощена система оподаткування, обліку та звітності); 3) податковий кредит як інструмент, що використовується для зменшення податкового зобов'язання (аутсорсинг);

- положення, що податкова оптимізація аутсорсингу полягає в тому, що отримані послуги замовник може включити до витрат і, як наслідок, до податкового кредиту з податку на додану вартість, а тому за рахунок різниці в оподаткуванні сторін (виконавця та замовника, які є різними платниками) досягається ефект оптимізації оподаткування, для чого в ІТ-сфері і використовують аутсорсерів, які застосовують спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку;

- визначення таких елементів як конвертована позика та договір опціону, які дають можливість інвестору при входженні в ІТ-проект (стартап) підвищити капіталізацію ІТ-компанії, що означає збільшення прибутку і, як

наслідок, підвищення податкових надходжень до бюджетів.

набули подальшого розвитку:

- підходи правознавців стосовно того, що механізм податкового регулювання в ІТ-правовідносинах можна охарактеризувати як спеціальний режим оподаткування (спеціальний податковий режим), тому що суб'єкти інформаційних технологій-платники податків мають право при дотриманні встановлених законодавством умов перейти на спрощену систему оподаткування, яка дає змогу оптимізувати податкове навантаження і сприяє розвитку індустрії інформаційних технологій та ІТ-бізнесу в Україні;

- наукові положення, що при внесенні змін до податкового законодавства у ІТ-правовідносинах, держава має дотримуватися двох правил: по-перше, це якомога рідше втручатися у ці правовідносини і тим самим дотримуватися принципу стабільності функціонування податкової системи, а, по-друге, втручатися тільки в тому разі, коли це дійсно сприяє розвитку ІТ-галузі, підвищенню її конкурентоспроможності у світі;

- перелік організаційних моделей, за якими ІТ-платники здійснюють свою діяльність в Україні і відповідно до яких виконують свої податкові обов'язки: 1) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови повної легалізації доходів ІТ-компаній; 2) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови часткової мінімізації податків ІТ-компаніями; 3) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови повної мінімізації податків ІТ-компаніями;

- положення, що для протидії розмиванню оподатковуваної бази й виведенню прибутку з-під оподаткування Україна імплементує кращу світову практику (план BEPS), основна мета якого полягає в примусі кінцевих вигодонабувачів сплачувати податки в тій юрисдикції, резидентами якої вони є, та протидіяти процесу розмивання оподатковуваної бази і виведення прибутку з-під оподаткування, що є особливо важливим і у сфері оподаткування ІТ-компаній.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони можуть бути використані:

- у науково-дослідній роботі – для подальших наукових досліджень у галузі фінансово-правового регулювання спеціальних податкових режимів, дослідження проблем у сфері оподаткування ІТ-діяльності;
- у сфері правотворчості – висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, можуть сприяти вдосконаленню правового регулювання режиму оподаткування суб'єктів ІТ-індустрії, захисту та юридичним гарантіям їх прав та свобод;
- у правозастосовній діяльності – для вдосконалення діяльності державних органів, що здійснюють контроль за оподаткуванням ІТ-сектору в Україні, підвищення ефективності роботи їх посадових осіб та вирішення колізій, які виникають у процесі застосування нормативно-правових актів з питань оподаткування ІТ-сфери;
- у освітньому процесі – матеріали дисертації доцільно використовувати при підготовці відповідних розділів підручників та навчальних посібників з дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Спеціальні податкові режими» і в частині професійного підвищення кваліфікації посадових осіб державної служби.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «Особливості оподаткування ІТ-діяльності в Україні: перспективи вдосконалення», опублікованій спільно з В.Т. Білоусом, автором особисто обґрунтовано висновок, що податкове право передбачає системний підхід до ІТ-платників податків, які відрізняються від інших суб'єктів підприємницької діяльності, а саме платників податків, внаслідок особливостей діяльності, яку вони здійснюють.

Ідеї та розробки, що належать співавтору, разом з яким була опублікована

наукова стаття, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація результатів дисертації. Окремі положення і висновки доповідалися на міжнародних та всеукраїнських конференціях: «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (м. Ірпінь, 25 березня 2020 р.), «Актуальні проблеми сучасної освіти та науки в контексті євроінтеграційного поступу» (м. Луцьк, 21–22 травня 2020 р.), «Удосконалення механізму правового регулювання суспільних відносин з урахуванням зарубіжного досвіду» (м. Київ, 1 червня 2020 р.), «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 27 листопада 2020 р.), «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 26 жовтня 2022 р.). Матеріали дослідження обговорювалися на кафедрі публічного права Державного податкового університету.

Публікації. Основні положення та результати дисертації відображено у 9 наукових публікаціях, зокрема в 3 статтях, опублікованих у наукових фахових періодичних виданнях, 5 тезах наукових доповідей – у збірниках матеріалів конференцій та 1 стаття, яка додатково відображає результати дослідження.

Структура і обсяг дисертації. Структура роботи обумовлена метою та предметом дослідження. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які містять вісім підрозділів, загального висновку, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації – 183 сторінок, з них основного тексту – 166 сторінок, список використаних джерел (149 найменувань) – 15 сторінок та 1 додаток – 2 сторінки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ ІТ-СЕКТОРУ

1.1. ІТ-сектор як об'єкт податкового регулювання

Інформаційно-технологічні відносини охоплюють процеси щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій. Окреслені процеси, якщо розуміти їх не стосовно такого об'єкта, як інформація, а стосовно будь-яких предметів та об'єктів матеріального світу, з якими людство звикло мати справу протягом тисячоліть (майно, гроші, земля, цінні папери, тварини тощо), вже врегульовані правовими нормами різних галузей права. А тому інформація, інформаційна продукція та послуги, що надаються в цифровому середовищі, інформаційні можливості, якими володіє суб'єкт інтернет-відносин, у відповідному розумінні є новим об'єктом правового регулювання (стосовно інших традиційних об'єктів).

Цей новий об'єкт необхідно вбудувати у вже діючу та налагоджену сферу правового регулювання та ввести у сферу відповідних врегульованих правовідносин. І, на перший погляд, таке завдання вважається не складним, але, з іншого боку, сама поява нового, раніше не існуючого об'єкта права, – інформація та пов'язані з нею інформаційні технології та можливості – ставить на сучасному етапі складні завдання перед правом у сенсі впорядкування відносин, пов'язаних з об'єктами віртуального світу, з об'єктами, з якими раніше право не стикалось. Це пов'язано передусім з необхідністю взагалі надати правове визначення таким новим об'єктам, визначити режими їх функціонування в межах конкретних галузевих правовідносин, виокремити особливості правового регулювання. Тобто постає завдання – надати правову визначеність та юридичне забезпечення об'єктам, яких раніше право взагалі не

знало (наприклад, технології блокчейн, гіг-контракти, стартапи, віртуальні організації, фрілансери, суб'єкти інтернет-відносин, ІТ-активи, право власності на віртуальні об'єкти, правосуб'єктність учасників ІТ-відносин, права віртуальної власності на об'єкти творчості та інтернет тощо). У широкому сенсі, з наукового погляду, правове регулювання – це система норм, правил, законів і механізмів, які встановлюються державою або іншими компетентними органами з метою регулювання поведінки людей і організацій у суспільстві. Його сутність полягає в тому, що воно є одним із основних інструментів управління суспільством і забезпечення його стійкого розвитку. Правове регулювання дає змогу зберегти правопорядок, створити сприятливі умови для функціонування різних сфер діяльності, а також гарантує захист прав та інтересів людей і організацій.

З огляду на наведене вище правове регулювання ІТ-сектору можна охарактеризувати як систему нормативних актів, які створюються державними органами з метою управління й контролю за діяльністю в інформаційно-технологічній сфері. Його головна мета – встановлення законних, етичних та безпечних стандартів, що регулюють використання технологій, захищають права користувачів, визначають відповідальність за порушення правил і сприяють стабільному розвитку галузі ІТ. Зростаюча важливість правового регулювання в сфері ІТ зумовлена впливом цих технологій на різні аспекти життя, такі як економіка, комунікації, наука, медицина, політика тощо. Завдяки правовому регулюванню забезпечується створення сприятливого та безпечного середовища для розвитку ІТ, збереження прав громадян та захист їх інтересів, а також підтримка інноваційного потенціалу цієї галузі.

Зрозуміло, що інформація як фізичне природне явище існувала завжди. Виникла вона не завдяки появі та зусиллям людства, а об'єктивно й поза його волею. Інформація була до людства та залишиться після нього. Людина протягом свого існування змогла тільки з часом усвідомити відповідну частину інформації, черпаючи її зі світу, який її оточував, та на яку вистачило здібностей та розуму. І, навіть сьогодні, за високого рівня розвитку технологій

у різних сферах науки та життя, людина розуміє, що знає вона ще дуже мізерну частину відносно всіх тих знань, що існують у світі, поза світом та знаходяться за межами її розуміння.

Проте, ніколи раніше інформація та знання, що створюються завдяки їй, не були об'єктом такої пильної уваги з боку держави як правового регулятора. Це пов'язано з тим, що високий рівень існування будь-якого суспільства в сучасному світі прямо стосується рівня розвитку і використання інформаційних технологій та ресурсів таким суспільством. З часом це надає суттєві переваги, тому що в недалекій перспективі використання частини інформаційних технологій перетворюється у реальні ресурси, які підвищують рівень соціально-економічного розвитку всього суспільства. Іншими словами, чим вище рівень розвитку та використання інформаційних послуг, тим краще існує суспільство у своєму матеріально-економічному та соціальному бутті. Адже людина, як і тисячі століть тому, все одно залишається біологічною істотою і потребує передусім їжу, одяг, житло та безпеку. Тому конкуренція за право володіння новими та перспективними технологіями і знаннями є боротьбою за щасливе й безпечне майбутнє.

Отже, інформаційно-технологічні відносини не можуть існувати поза увагою держави, а тому є об'єктом правового регулювання з її боку, перетворюючись у такий спосіб на правовідносини. Інформаційно-технологічні відносини як об'єкт правового регулювання являють собою новий вид правовідносин, які включаються в сферу ІТ-права. Такі правовідносини є новими, у деякому сенсі – креативними і малодослідженими порівняно з іншими видами традиційних та усталених правовідносин. Тому питання щодо сутності та особливостей ІТ-правовідносин викликають інтерес у фахівців і науковців різних галузей права, які вивчають окремі складники та фрагменти цих правовідносин.

Однак, перш ніж приділити увагу поглядам учених, які досліджували зміст та особливості правовідносин, що становлять ІТ-право, вважаємо за необхідне визначитися з поняттям «ІТ-сектор», адже метою дисертаційного

дослідження є аналіз саме теоретико-правових засад державної податкової політики у сфері ІТ-сектору, характеристика ІТ-сектору як об'єкта податкового регулювання, тобто правового регулювання у сфері податкових правовідносин, відповідної частини таких правовідносин.

Сектор економіки – це сукупність кількох елементів національної економіки, яким притаманні деякі спільні галузеві, технологічні, організаційно-правові та інші характеристики. Відповідно до гіпотези трьох або п'ятих секторів економіки сучасні економічні системи характеризуються трьома або п'ятьма сферами діяльності [1, с. 232]. Згідно з трьома сферами діяльності національна економіка поділяється на первинний, вторинний та третинний сектори, а при розподілі економіки на п'ять секторів деякі теоретики розділяють третинний сектор на два, а то й на три блоки. Характеристика змісту кожного із секторів економіки дає змогу дійти висновку, що «елітність» та «статусність» сектору економіки зростає від меншого до більшого, тобто з третинним поділом ІТ-сектор знаходиться у третьому блоці, а з поділом економіки на п'ять секторів, відповідно, – у п'ятому. Це ще раз указує на те, наскільки інформаційні технології, знання та досягнення цінуються у сучасному світі відносно інших галузей та сфер економіки.

При використанні терміна «ІТ-сектор», на наш погляд, акцент робиться на економічній складовій цієї системи відносин, яка склалася у межах означеного сектору економіки, що зобов'язує досліджувати питання економічної спрямованості та змісту таких відносин. Сектор економіки – це суто економічне поняття і правова наука його визначення не містить. Вище вже зазначалося, що при дослідженні ІТ-відносин з позицій права, правової науки (що є метою нашої роботи) має йтися саме про правовідносини. У рамках правової сфери ІТ-відносини, ІТ-сектор як економічне явище трансформуються у правові відносини і утворюють сукупність юридичних знань, що об'єднуються у ІТ-право. Отже, вважаємо правильним на початку дисертаційного дослідження визначитися, що під поняттям «ІТ-сектор» в рамках нашої дисертаційної роботи ми розуміємо правовідносини, що пов'язані

з процесами створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій, які формуються у відповідних галузях права і в комплексі утворюють ІТ-право. Таке розуміння речей дає змогу одразу перейти від системи економічних понять (ІТ-сектор) до правової сфери (ІТ-правовідносини) і точно визначитися з термінологією, яка надалі використовуватиметься в дослідженні. Отже, при дослідженні ІТ-сектору (економічна категорія) буде акцентовано увагу на правовому аспекті цього поняття, а саме на правовідносинах, що складаються та функціонують у сфері інформаційних технологій і врегульовані нормами відповідних галузей права.

Як уже було вказано вище, ІТ-правовідносини є новими, дещо креативними для права, а тому викликають живий інтерес у фахівців та науковців різних галузей права, які, зіткнувшись з новими поняттями та явищами, намагаються надати їм логічне та наукове визначення, вбудувати їх у систему вже діючих зрозумілих правових конструкцій, осмислити їх зміст.

У науковій літературі, досліджуючи поняття «ІТ-сфери», «ІТ-відносин», деякі вчені, зокрема Т. В. Бачинський, наголошує, що до ІТ-сфери відносять широке коло різноманітних відносин, які регулюються нормами цивільного, господарського та адміністративного законодавства. Зокрема, у сферу цивільно-правового регулювання потрапляють «ІТ-відносини» надання послуг програмного забезпечення або його розробки; правового захисту веб-сторінок і контенту; юридичної допомоги у відкритті ІТ-бізнесу; юридичного аудиту ІТ-компаній; юридичного обслуговування фрілансерів; оформлення та захисту авторських прав і торгової марки в інтернеті; оформлення договорів купівлі-продажу вебсайту, домену, бренду тощо; правового забезпечення діяльності інтернет-магазинів; створення і реєстрації юридичних осіб у цій галузі; ліцензійних угод; захисту прав інтелектуальної власності; захисту інформації тощо [2, с. 25]. Учений визначає ІТ-право як сукупність норм, що регулюють діяльність із забезпечення інформаційної активності в інтернеті та безпеки

інформаційних технологій і характеризує ІТ-право як мультидисциплінарну науку, як міжгалузовий інститут права [2, с. 3].

Є. О. Харитонов та О. І. Харитонova у своїй праці «ІТ-право: теорія і практика» зазначають, що відсутні підстави розглядати «ІТ-відносини» як цілісний предмет правового регулювання. У цьому випадку, на думку вчених, має йтися про сукупність відносин, пов'язаних зі сферою інформаційних технологій та суміжними сферами. Ці відносини можуть бути цивільними, адміністративними, фінансовими, корпоративними тощо [3, с. 40]. Далі вчені слушно зауважують, що до них (зазначених вище відносин) застосовуються різні методи правового регулювання: як імперативний, так і диспозитивний. З цього вбачається, якщо «ІТ-відносини» не можуть розглядатися як цілісний предмет правового регулювання, тобто як суспільні відносини, що знаходяться у правовому полі й можуть піддаватися впливу юридичних норм за допомогою певних правових засобів (методів), то і спеціальних галузових функцій правового регулювання тут не існує. Отже, «ІТ-право» не може розглядатися як самостійна (комплексна або якась інша) галузь права, оскільки не відповідає таким критеріям, як наявність самостійного предмета та методу правового регулювання [3, с. 40–42].

К. В. Пестова та В. В. Кравчук аналізуючи цю проблему, наголошують на тому, що з певними застереженнями може йтися про «ІТ-законодавство», яке застосовується до відносин, що виникають при використанні інформаційно-комунікаційних технологій. Слід зазначити, що і в цьому разі йдеться не про «ІТ-законодавство» як галузь, а лише про «віртуальну» сукупність норм, що регулюють різноманітні відносини, тим чи іншим чином поєднані зі створенням та використанням інформаційних технологій [4, с. 126–127].

Особливої уваги заслуговує фундаментальна праця «ІТ-право» колективу вчених кафедри інтелектуальної власності, інформаційного та корпоративного права юридичного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка, за редакцією професора О. С. Яворської, в якій зрозуміло, логічно та цікаво вчені доходять висновку, що пояснити феномен ІТ-права з

точки зору усталених підходів на систему права з її поділом на галузі за предметом і методом правового регулювання неможливо. Але факт його існування беззаперечний. ІТ-право – це специфічне право, адже воно охоплює правові норми, що врегульовують різні суспільні відносини, які є різними як за своєю природою, так і за суб'єктним складом, об'єктом, змістом тощо. Це ті самі реальні відносини, тільки перенесені у віртуальне, цифрове середовище [5, с. 7–8]. І далі, аналізуючи поняття ІТ-права, підбивають підсумки, що є всі підстави стверджувати про формування нової комплексної галузі законодавства – Права інформаційних технологій, ІТ-права [5, с. 16]. Проблемі визначення та розуміння сутності ІТ-права та ІТ-відносин приділяли увагу й інші вчені та науковці [6; 7].

Не зважаючи на певні розбіжності та деякі дискусійні моменти щодо окресленої проблеми, всі наведені вище висновки дослідників об'єднує те, що в них визнається існування відносин у сфері інформаційно-комунікативних технологій. Ми погоджуємося з викладеними позиціями і доповнимо, якщо ІТ-відносини зароджуються та існують у віртуальному просторі, то вони не стають малозначними або неважливими для людей та держави. Такі відносини можуть мати зовні цілком матеріальні наслідки і відтворюватися в реальному світі у вигляді певної поведінки людей: як правомірної, так і неправомірної. А з огляду на той факт, що частина матеріальних правовідносин вже перебуває у віртуальному просторі, а інша частина прямує в цьому напрямі, то недооцінювати ІТ-відносини було б помилкою. Отже, наразі завданням держави стосовно означеного питання в сучасних реаліях є якомога більш всеосяжне врегулювання ІТ-відносин відповідними правовими нормами та застосування до них відповідних правових інструментаріїв.

Посилаючись на викладені вище позиції вчених, спробуємо охарактеризувати ІТ-правовідносини як суспільні відносини, які пов'язані з діяльністю щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій,

які мають комплексний характер, що передбачає їх регулювання нормами конституційного, адміністративного, цивільного, господарського, трудового, фінансового та податкового права. Отже, окремі аспекти цих відносин виділяються в предмет відповідних галузей права.

Чи всі галузі права сьогодні вже визначилися з тими аспектами ІТ-права, які за своїм змістом та суттю є предметом їх правового регулювання? Безумовно, що найбільший виклик від креативності та новизни ІТ-відносин отримує саме цивільне право, тому що в межах цієї галузі права необхідно визначити та з'ясувати зміст зовсім нових явищ та об'єктів, які з'являються (з'явилися) у зв'язку з використанням інформаційних технологій та які в результаті потребують використання нових і трансформування старих підходів щодо їх визначення та розуміння. Проте, інші галузі права також стикаються з феноменами, що виникли у сфері ІТ-відносин, які відображають сучасний етап розвитку суспільних відносин у відповідній сфері буття людей і які згодом потребують адекватного правового відображення. Так, наприклад, перед фінансовим правом виникли такі специфічні феномени, як віртуальні активи, віртуальна валюта (криптовалюта), електронні гроші. Їх розуміння знаходиться на межі економічних, криптографічних та фінансово-правових відносин.

Отже, ІТ-право поставило багато нових питань перед різними галузями права й особливо галузями законодавства. Як уже зазначалося вище, не зважаючи на те, що ІТ-відносини зароджуються та існують у віртуальному просторі, вони мають у реальному світі цілком матеріальні наслідки. І, якщо їх пояснювати та досліджувати з позицій податкового права (підгалузі фінансового права), то вони виражаються у значному обсязі доходів (прибутку), які отримуються суб'єктами індустрії інформаційних технологій і стосовно яких у них виникає податковий обов'язок, що тягне за собою визначення ключових для податкового права питань щодо оподаткування таких доходів (прибутку). ІТ-технології перетворилися на одну з пріоритетних галузей розвитку економіки, яка не може залишитися поза увагою питань оподаткування правовідносин у цій сфері.

Швидкий розвиток, високоприбутковість галузі та наявність затребуваних спеціалістів підвищили привабливість українського ІТ-ринку для іноземних інвесторів. Саме зазначений факт зробив ІТ-компанії, ІТ-спеціалістів особливими суб'єктами трудових відносин, чиї доходи якісно відрізняються від доходів суб'єктів господарювання в інших галузях та секторах економіки. Така ситуація не могла залишитися поза увагою держави як фіскального суб'єкта, що виразилася в необхідності податкового регулювання правовідносин, що складаються у сфері ІТ-технологій.

Як зазначає А. О. Тимошенко, Україна на сучасному етапі являє собою своєрідний ІТ-хаб, що за даними Kearney Global Services Location Index 2019 посідає 20 місце у світі, щороку підіймаючись на чотири позиції. За кількістю фахівців у галузі та фінансовими показниками вітчизняна ІТ-індустрія щороку зростає на 20 – 26 %. Вітчизняний ІТ-ринок нараховує близько 4 тис. ІТ-компаній та 1,6 тис. сервісних структур, у яких задіяно понад 200 тис. фахівців, а доходи в ІТ-сфері становлять 4,2 млрд дол. США на рік [8, с. 47]. Зрозуміло, що на фоні інших секторів та галузей економіки, серед яких є і збиткові, така цифра вражає і не може залишитися поза увагою держави, яка гостро потребує нових доходів та надходжень до бюджетної сфери, що своєю чергою можливе завдяки застосуванню механізму податкового регулювання. Податкове регулювання торкається певного аспекту (частини) ІТ-правовідносин і перетворює його на податкові правовідносини. «Девізом» податкового регулювання в ІТ-правовідносинах (їх частині) може слугувати така слушна і лаконічна фраза: «Це ті самі реальні відносини, тільки перенесені у віртуальне, цифрове середовище» [5, с. 7–8]. Отже, ІТ-правовідносини, що функціонують у віртуальному середовищі, у тій їх частині, яка пов'язана з отриманням прибутку (доходу), набувають цілком матеріального та зрозумілого змісту, коли справа стосується сплати податків (інших обов'язкових платежів) з цього доходу (прибутку), перетворюючись на врегульовані правовими нормами податкові правовідносини.

Тому вважаємо правильним визначити, що об'єктом податкового

регулювання у ІТ-правовідносинах виступає діяльність щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій (тобто діяльність у сфері створення програмних продуктів), результатом якої є отримання суб'єктами індустрії інформаційних технологій доходів (прибутку), у зв'язку з чим у них виникає податковий обов'язок. Іншими словами, об'єктом податкового регулювання є діяльність, що здійснюється у сфері використання інформаційних технологій, яка призводить до виробництва ІТ-продукції та надання ІТ-послуг і має за мету одержання прибутку (доходу), який породжує в суб'єктів такої індустрії податковий обов'язок. А його виникнення, виконання, зміна та припинення можливі тільки в рамках податкових правовідносин. Стає очевидним, що об'єктом податкового регулювання у ІТ-правовідносинах є відносини, змістом яких виступає порядок виконання суб'єктами інформаційних технологій свого податкового обов'язку. Отже, ІТ-правовідносини як об'єкт податкового регулювання це відносини, пов'язані з регулюванням порядку виконання суб'єктами інформаційних технологій свого податкового обов'язку своєчасно та в повному обсязі. Їх особливістю є специфіка самої діяльності, результатом здійснення якої є отримання суб'єктами інформаційної індустрії значних доходів (стосовно інших секторів економіки), що є перспективними і в майбутньому. Тому з боку держави як регулятора правовідносин убачається особлива зацікавленість щодо якомога повнішого та всеохоплюючого їх податкового регулювання, застосування заходів стимулювання цієї діяльності. При цьому йдеться не лише про певну «зацікавленість» держави, а про її стратегічну та цілеспрямовану мету – застосувати механізми податкового регулювання до всіх без винятку доходів (прибутків), які отримуються у сфері ІТ-правовідносин.

За своєю суттю діяльність у сфері створення програмних продуктів є господарською, тому на ній і зосереджено увагу податкових органів. З метою оподаткування її було поділено на такі види: 1) створення суб'єктом

програмного забезпечення, в тому числі створення та реалізація (шляхом продажу, надання ліцензії) пакетів програм, окремих ігрових та службових програм, публікація програмного забезпечення, у тому числі його адаптація, створення комп'ютерних ігор; 2) комп'ютерне програмування і будь-які інші види діяльності суб'єкта у сфері модифікування, написання, тестування, налаштування програмного забезпечення, розробки індивідуального програмного забезпечення, написання програмних інструкцій; 3) консультування в області інформатизації; 4) управління комп'ютерним обладнанням, обробка даних, інші супутні послуги; 5) створення та застосування суб'єктом інформаційно-технічних систем та комплексів; 6) діяльність щодо обробки даних і розміщення інформації на веб-вузлах, а також пов'язана з цим діяльність. Процес оподаткування ІТ-діяльності з боку податкових органів можливий завдяки її першочерговому податковому регулюванню, тобто є похідним від правостворюючої податкової діяльності.

Як уже зазначалося вище, саме завдяки податковому регулюванню можливо збільшити обсяг сукупних податкових надходжень до бюджетів за рахунок ІТ-сектору, ІТ-правовідносин. У науці фінансового права визначено, що сучасний механізм податкового регулювання – це сукупність організаційно-правових норм, принципів, методів і форм, суб'єктів і об'єктів державного регулювання податкових відносин через систему різноманітних інструментів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства. Складові податкового механізму – це податкове законодавство, податкове планування і прогнозування, управління податками, податкові санкції, податкові норми і нормативи при реалізації податкової політики. До найпоширеніших методів податкового регулювання належать: інвестиційний податковий кредит, вибір і встановлення ставок оподаткування, відстрочення податків та зборів, податкова амністія, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, податкові канікули, податкові відрахування. Суб'єктами податкового регулювання є Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, органи

місцевого самоврядування. Об'єктами податкового регулювання виступають споживання, доходи, майно, використання природних ресурсів, розподілений прибуток та капітал [9, с. 25].

А. О. Нікітішин, досліджуючи далі загальний механізм податкового регулювання в Україні, виокремлює в його складі окремі механізми, а саме: системні механізми, комплексні механізми, локальні механізми. До системних механізмів податкового регулювання належить структура системи оподаткування: співвідношення загальнодержавних та місцевих податків і зборів, прямих і непрямих податків, податків на майно і капітал, податків з юридичних і фізичних осіб, спрощена система оподаткування. До комплексних механізмів податкового регулювання належать спеціальні режими оподаткування (діяльність у сфері сільського та лісового господарства, рибальства, діяльність щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування та антикваріату). Такий механізм податкового регулювання включає систему заходів, що визначають особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, які відповідають певним критеріям, шляхом надання цим платникам податків та зборів особливого порядку визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. Локальні механізми податкового регулювання включають у себе визначення складу платників, податкові пільги, обчислення суми податку та збору, визначення об'єкта та бази оподаткування, встановлення розміру ставки податку [9, с. 25–26].

Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова акцентують увагу на тому, що податкове регулювання – це заходи непрямого впливу на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зменшення або збільшення податкового навантаження [10, с. 258]. Р. П. Жарко визначає податкове регулювання як комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей [11, с. 11]. Г. Г. Старостенко, С. В.

Онишко, Т. В. Поснова доходять висновку, що податкове регулювання полягає в перерозподілі державними органами доходів та фінансових ресурсів з метою забезпечення грошовими коштами, фінансовими ресурсами тих осіб, організацій, установ, галузей, секторів і сфер економіки, у яких існує доцільна, суспільно визнана потреба в ресурсах [12, с. 307]. А. Ф. Мельник стверджує, що податкове регулювання – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації стягнення податків та податкових платежів [13, с. 165].

Досліджуючи питання щодо заходів податкового регулювання П. П. Дубинецька зазначає, що залежно від цілей, обраного механізму і порядку його застосування вони можуть мати як довгостроковий (стратегічний), так і оперативний (тактичний) характер. У першому випадку маються на увазі заходи, результат застосування яких забезпечує досягнення стратегічних цілей та, як правило, не може бути отриманий у тому самому періоді, в якому реалізується регулюючий вплив. Це такі: стимулювання інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності та громадян; заходи, спрямовані на детінізацію економіки і легалізацію об'єктів оподаткування. У другому випадку маються на увазі ті заходи, які забезпечують одержання результату, а саме досягнення бажаної поведінки платників податків [14, с. 32–33].

Наведені вище поняття «податкове регулювання» дають можливість дійти висновку, що, не зважаючи на його багатоаспектність, суттєвих суперечностей при його визначенні між ученими немає. Науковці вказують на різні аспекти цього визначення залежно від мети та завдань їх особистого вивчення та аналізу. Усі вони заслуговують на підтримку і дають змогу дійти висновку, що під податковим регулюванням у ІТ-правовідносинах розуміють комплекс дій державних органів, спрямованих на регламентування поведінки суб'єктів інформаційних технологій щодо сплати ними податків та податкових платежів за допомогою застосування відповідних заходів та фінансових (економічних) інструментів з метою досягнення певних податкових, соціальних

та економічних цілей. Можливо запропонувати й таке, більш скорочене та лаконічне поняття податкового регулювання у ІТ-правовідносинах, а саме, що це діяльність держави у сфері встановлення та правового регламентування податкового обов'язку суб'єктів інформаційних технологій.

Узагальнення викладеного вище матеріалу також дає змогу дійти висновку, що поняття податкового регулювання, його змісту, функцій, заходів, механізмів, принципів, інструментів, об'єктів, суб'єктів, мети, завдань у ІТ-правовідносинах являють собою взагалі окрему тему для дослідження і в рамках цього параграфу неможливо приділити належну увагу всім цим питанням, тим більше, що в процесі подальшого аналізу обраної теми ми будемо зупинятися на окремих аспектах оподаткування ІТ-правовідносин, які одночасно є аспектами податкового регулювання таких правовідносин (правові основи оподаткування ІТ-сектору, принципи оподаткування послуг від ІТ-сектору, характеристика податкових зобов'язань у сфері ІТ-сектору, стратегічні напрями оптимізації оподаткування ІТ-сектору). Тому вважаємо правильним не досліджувати кожне із названих питань окремо, а спробувати надати загальну характеристику податкового регулювання в ІТ-правовідносинах загалом.

При цьому вважаємо логічним спиратися на позицію А. О. Нікітішина, який, досліджуючи загальний механізм податкового регулювання в Україні, у його складі виокремлює такі окремі механізми, як системні механізми, комплексні механізми, локальні механізми [9, с. 25]. Такий підхід убачається нам більш логічним, тому що дозволить сформулювати цілісну та узагальнену картину податкового регулювання у ІТ-правовідносинах.

До системних механізмів податкового регулювання належить структура системи оподаткування: співвідношення загальнодержавних та місцевих податків та зборів, прямих і непрямих податків, податків на майно і капітал, податків з юридичних і фізичних осіб, спрощена система оподаткування.

Системний механізм податкового регулювання в ІТ-правовідносинах включає в себе таку структуру системи оподаткування: загальнодержавні податки та місцевий (єдиний податок), прямі та непрямі податки, податки з

юридичних та фізичних осіб, спрощену систему оподаткування, податки на дохід (прибуток) або його частину, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг).

Серед загальнодержавних податків (обов'язкових платежів) суб'єкти інформаційної індустрії сплачують податок на прибуток (18 %), податок на доходи з фізичних осіб (18 %), військовий збір (1,5 %), єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22 %). Стосовно податку на додану вартість, то слід зазначити, що відповідно до п. 26 підрозділу 2 Розділу XX Податкового кодексу України на період до 01 січня 2023 р. всі операції з поставки програмної продукції суб'єктами інформаційних технологій-платниками звільнені від оподаткування даним податком [15]. Але така програмна продукція може включати в себе програмне забезпечення або ж комп'ютерну програму, а також інші похідні послуги (наприклад, тестування програмного забезпечення). І, якщо програмне забезпечення і комп'ютерні програми, безумовно, визнаються програмною продукцією, то похідні від них послуги вже вважаються послугами щодо інформатизації. З огляду на це діяльність щодо тестування програмного забезпечення як частина поставки програмної продукції буде звільнятися від оподаткування податком на додану вартість, а як послуги щодо інформатизації – буде підлягати оподаткуванню даним податком за базовою ставкою.

З викладеного вище вбачається, що, по-перше, системний механізм податкового регулювання в ІТ-правовідносинах включає в себе головні бюджетоутворюючі податки, що справляються на території України і сплачуються платниками інших секторів економіки, та, по-друге, співвідношення прямих та непрямих податків є непропорційним у ІТ-секторі, тому що основні надходження здійснюються саме за рахунок прямих: податок на прибуток, податок з доходів фізичних осіб, єдиний податок.

До комплексних механізмів податкового регулювання належать спеціальні режими оподаткування (діяльність у сфері сільського та лісового господарства, рибальства, діяльність щодо виробів мистецтва, предметів

колекціонування та антикваріату). Традиційно оподаткування виходить із загальних підходів, що мають відношення до платників податків і відображаються в такому принципі оподаткування, як загальність оподаткування (кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями Податкового кодексу України) [15, п. 4.1.1 ст. 4]. Однак, в окремих випадках, зважаючи на такі критерії, як види діяльності, що здійснюються господарюючими суб'єктами, та види платників податків, загальні підходи можуть або не застосовуватися в цілому, або застосовуватися з окремим виключенням. Тому законодавством можуть передбачатися особливі та відмінні від загального порядку обчислення і сплати податків у межах спеціальних режимів оподаткування. Такі спеціальні режими оподаткування полягають у системі заходів, що визначають особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, які відповідають певним критеріям, шляхом надання таким платникам податків та зборів особливого порядку визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [9].

Механізм податкового регулювання в ІТ-правовідносинах можна охарактеризувати як спеціальний режим оподаткування або відповідно до законодавства як спеціальний податковий режим (спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів) [15, п. 11.2 ст. 11], тому що суб'єкти інформаційних технологій-платники податків мають право при дотриманні встановлених законодавством умов перейти на спрощену систему оподаткування.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності є особливим механізмом справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків та зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Спрощена модель оподаткування для ІТ-сектору дає змогу оптимізувати податкове навантаження на платників податків-

суб'єктів інформаційних технологій і, як слушно зауважує А. О. Тимошенко, сприяє розвитку індустрії інформаційних технологій та ІТ-бізнесу в Україні [8, с. 50].

Локальні механізми податкового регулювання включають в себе визначення складу платників, податкові пільги, обчислення суми податку та збору, визначення об'єкта та бази оподаткування, встановлення розміру ставки податку. Локальний механізм податкового регулювання в ІТ-правовідносинах включає в себе всі зазначені вище елементи, характеристика яким буде надана у наступних розділах дисертаційного дослідження.

Отже, загальний механізм податкового регулювання ІТ-правовідносин включає в себе системні, комплексні та локальні механізми, взаємозв'язок та взаємодія яких дозволяє здійснювати оподаткування діяльності, що здійснюється у сфері використання інформаційних технологій, виробництва ІТ-продукції, надання ІТ-послуг.

1.2. Особливості надходжень від ІТ-сектору до до публічних фондів грошових коштів

Як уже зазначалося вище, ІТ-відносини, що виникають та існують у віртуальному просторі, набувають і мають у реальному світі цілком матеріальні наслідки. У межах податкового права вони виражаються у доходах (прибутку), які отримують суб'єкти інформаційних технологій. Частина з цих доходів (прибутків), перетворюючись на податки, збори та інші обов'язкові платежі, надходить до бюджетних та позабюджетних фондів. Здійснюється це завдяки державному податковому регулюванню ІТ-правовідносин. Держава здійснює податкове регулювання ІТ-правовідносин з метою організації сплати суб'єктами інформаційних технологій обов'язкових платежів, які набувають форми податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Це є головним завданням податкового регулювання з боку держави в податкових правовідносинах, платниками у яких є ІТ-суб'єкти. При цьому, в особі

контролюючих (податкових) органів держава пильно стежить за результатами діяльності саме в цій сфері економіки, тому що її прибутковість є високою та перспективною, що надає сталу можливість збільшити обсяг сукупних надходжень до бюджетних та позабюджетних фондів за її рахунок.

Відповідно до ч. 2 ст. 9 Бюджетного кодексу України податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки та збори [16]. Тобто податкові надходження складаються з двох видів обов'язкових платежів: податків та зборів. Стаття 6 (п. 6.1) Податкового кодексу України визначає податок як обов'язковий безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу, а збір (п. 6.2) визначає як обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [15]. Перелік податків та зборів, що становлять систему оподаткування в Україні, закріплено у ст. ст. 9–10 Податкового кодексу України і він є вичерпним.

Суб'єкти інформаційних технологій є активними учасниками податкових правовідносин, тому що виступають платниками головних бюджетоутворюючих податків (як державного, так і місцевих): податку на додану вартість, податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб, єдиного податку. Але податкові надходження не є вичерпними платежами, які сплачують внаслідок своєї діяльності суб'єкти інформаційних технологій. Тому вважаємо за необхідне спочатку визначити всі види тих обов'язкових платежів, які загалом надходять від цієї сфери до публічних фондів держави, та класифікувати їх за відповідною підставою. Такий підхід дозволить набути повне систематизоване та структуроване уявлення щодо досліджуваного на зазначеному етапі об'єкта.

Суб'єкти інформаційних технологій є платниками не тільки податкових

надходжень, платежі від яких поступають до бюджетів, а й платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) – це обов'язковий платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, що справляється в Україні з метою забезпечення страхових виплат за поточними видами даного страхування. ЄСВ не входить до системи оподаткування, а входить до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування. Це підтверджується п. 1.3 ст. 1 Податкового кодексу України, де встановлено, що «Цей Кодекс не регулює питання проведення комплексних перевірок з метою виявлення фінансових рахунків та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (крім особливостей функціонування єдиного рахунку, подання звітності щодо суми нарахованого єдиного внеску), зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій)» [15].

Існує два варіанти сплати ЄСВ суб'єктами ІТ-індустрії. Якщо ІТ-спеціаліст працює як звичайний найманий працівник, то в порядку, встановленому законодавством [15; 17; 18], роботодавець зобов'язаний за такого працівника сплатити ЄСВ за ставкою 22 % від мінімальної заробітної плати з максимальною межею в 15 мінімальних заробітних плат. Другий варіант праці в ІТ-сфері, за якого суб'єкт ІТ набуває статусу фізичної особи-підприємця, працюючого на третій групі за спрощеною системою оподаткування та зі сплатою єдиного податку за ставкою 5 %, передбачає сплату ЄСВ у розмірі 22 % від мінімальної заробітної плати щомісячно. Отже, мінімальна ставка ЄСВ у 22 % не змінюється в обох випадках. Змінюється тільки порядок його сплати. Це свідчить про те, що ЄСВ є обов'язковим платежем, який сплачується суб'єктом ІТ-індустрії в будь-якому випадку, а тому й обсяги від його сплати до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування є вагомими. Це підтверджується також даними Асоціації «ІТ Україна», де зазначено, що за перші шість місяців 2020 р.

порівняно з аналогічним періодом 2019 р. надходження від ЄСВ зросли на 9 % і склали 38,5 %, що дорівнює 2,40 млрд грн [19]. Отже, ЄСВ, що сплачується ІТ-сектором, є вагомим кількісним надходженням до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування і посідає провідне місце серед надходжень від інших видів господарської та будь-якої іншої найманої діяльності. А це своєю чергою дає змогу підтвердити висновок, що суб'єкти інформаційних технологій є платниками не тільки податкових надходжень до бюджетів, а й платниками єдиного соціального внеску до системи загальнодержавного обов'язкового соціального страхування.

З огляду на викладене вище вбачаємо логічним виокремити дві системи обов'язкових платежів, платниками яких виступають суб'єкти інформаційних технологій: система оподаткування і система загальнодержавного обов'язкового соціального страхування. Кожна з них окремо сама по собі розуміється саме як система. Але стосовно визначальної та родової системи обов'язкових публічних платежів вони розуміються вже як підсистеми. Інакше кажучи, існує система обов'язкових платежів до публічних централізованих фондів держави або система обов'язкових публічних платежів. Ця система складається з двох підсистем (складових): оподаткування та загальнодержавного обов'язкового соціального страхування.

Суб'єкти інформаційних технологій, отримуючи дохід (прибуток), відраховують частину такого доходу або прибутку до публічних централізованих фондів держави у вигляді обов'язкових платежів, які розподіляються між вказаними системами у відповідній встановленій законодавством частині та порядку. Частина таких доходів (прибутків) трансформується в податкові надходження до відповідних бюджетів, а частина у вигляді ЄСВ поповнює позабюджетну систему держави і розподіляється між державними соціальними фондами також у відповідній пропорції. При цьому, критерієм розподілу обов'язкових платежів, що сплачують суб'єкти інформаційних технологій, буде виступати саме вид публічного фонду, в якому акумулюються надходження. Залежно від джерел надходжень та цільової

спрямованості публічні фонди розподіляються на бюджетні та позабюджетні. Бюджетні фонди – це фонди, які входять до складу державного бюджету; позабюджетні цільові фонди – це фонди, які не включаються до державного бюджету, мають самостійні джерела надходжень та здійснюють видатки незалежно від спрямувань державного бюджету.

Так, обов’язкові платежі, що надходять від суб’єктів інформаційних технологій, залежно від виду публічного фонду диференціюються на податкові надходження та єдиний соціальний внесок. Перші мобілізуються виключно у бюджетах, другі – поповнюють систему публічного державного страхування (позабюджетну систему).

Досліджуючи особливості надходжень до публічних фондів від ІТ-діяльності, передусім привертає увагу обсяг таких надходжень. Українська ІТ-індустрія – одна з небагатьох, що демонструє зростання податкових виплат до бюджету. Протягом 2019-2021 років сума податків, сплачених ІТ-індустрією, щорічно збільшувалась на 5 - 11,6 % порівняно з відповідним попереднім роком [19]. На підтримку викладеного висновку названого фахівця можна додати, що підвищенню податкових надходжень у цій галузі сприяють такі фактори, як можливість в умовах сучасного безробіття відносно швидко отримати нове робоче місце (своєчасно перекваліфікуватися) з високою зарплатою (навіть на первинному етапі) та можливість працювати вдома, що економить час і кошти. Усе зазначене приваблює людей різного віку до набуття знань у сфері ІТ-технологій. А в умовах сучасних карантинних заходів указана сфера заробітку стає дедалі привабливішою, адже знову ж таки надає можливість працювати, не виходячи з дому. Отже, збільшення нових робочих місць означає збільшення суб’єктів ІТ-індустрії-платників, а тому – й податкових надходжень і внесків до публічних фондів держави. Так, згідно даних профільного порталу айтівців DOU кількість зареєстрованих фізичних осіб-підприємців у ІТ-індустрії у 2021 році зросла на 16% порівняно з 2020 роком та становила 212 587 осіб, у 2022 році – на 13% порівняно з 2021 та становила 239 906 осіб, у 2023 – на 13% порівняно з 2022 та становить 271 699

осіб [20].

За оцінками спеціалістів ІТ-сфера є експортно-орієнтованою. За три квартали воєнного 2022 року українська ІТ-індустрія забезпечила рекордні 5,5 млрд доларів США експортних надходжень, що становили 46% усього українського експорту послуг [19]. Відповідно до опитування ІТ-компаній в Україні більшість їх доходів має іноземне походження. Понад половини доходів надходить зі Сполучених Штатів Америки, на другому місці – Велика Британія. Країнами-джерелами доходів українських ІТ-компаній виступають також Німеччина, Канада, Ізраїль, Швеція, Швейцарія, хоча й меншою мірою.

Понад 100 представників списку найуспішніших компаній світу «Fortune 500» є клієнтами вітчизняного ІТ-бізнесу, провідна міжнародна організація Global Sourcing Association відзначила Україну як найкращу країну-постачальницю ІТ-послуг до Великої Британії, а авторитетний американський бізнес журнал INC включив українські компанії до переліку таких, що розвиваються найбільш динамічно у світі в означеній сфері. Внутрішній український ринок ІТ-послуг розвинений слабо (мала частка замовлень та низька платоспроможність національних користувачів) [21]. Але саме цей факт і створює сприятливі можливості для постійного зростання прибутковості ІТ-сектору, що супроводжується, відповідно, збільшенням надходжень до публічних фондів (передусім до бюджету).

Можна дійти висновків щодо особливостей надходжень саме від ІТ-діяльності до фондів грошових коштів:

По-перше, це високий обсяг надходжень у їх кількісному вираженні порівняно з надходженнями від результатів діяльності в інших секторах економіки, оскільки продукція та послуги ІТ-сфери стимулюються стабільно високим попитом і високою оплатою праці. Світовий попит на технологічні рішення зростає і тільки набирає обертів. Як зазначають спеціалісти в цій сфері, тотальна автоматизація сьогодні проникає в усі галузі нашого життя. У майбутньому світі виграють тільки ті країни, ті індустрії, ті спеціалізації, які матимуть креативну складову [22, с. 38; 23, с. 56; 24, с. 16]. Перспективною з

позицій зростання попиту, доходу, прибутку ІТ-галузі в Україні, а значить і зростання податкових та інших надходжень від результатів її діяльності, є план стратегічного розвитку на найближчі десятиліття. Для України ставиться завдання виділитися на глобальному ринку ІТ-технологій лише шляхом створення складних інформаційних продуктів та послуг з високою креативною і творчою складовою. Зрозуміло, що можливість створення саме таких інформаційних продуктів і послуг тягне за собою одержання високого прибутку, значної доданої вартості, що є прямим збільшенням податкових та інших надходжень до публічних фондів держави.

По-друге, це передбачувана та перспективна тенденція до зростання надходжень, тому що обсяги попиту на вказану продукцію зростають і будуть надалі зростати. Справа в тому, що суспільство (як вітчизняне, так і передусім світове) вже не зможе відмовитися від цифрової трансформації, яка значно та суттєво полегшує життя в усіх сферах його буття: як публічній, так і приватній. За комфорт людство (окрема людина) завжди готове сплачувати досить високу ціну і навіть жертвувати своїм здоров'ям. Якщо спробувати провести аналогію стосовно наведених міркувань, то вбачається так: людина з XX–XXI століття, яка пересувається автомобілем, літаком, потягом або кораблем, та людина із середньовіччя, що користується послугами карети з кіньми, і тому можливості останньої щодо пізнання світу суттєво звужені; або порівняти наскільки полегшують побут людям пристрої та предмети, якими вони наразі користуються в домашньому господарстві, порівняно з життям людини та веденням господарства з початку навіть XX століття. Тому питання про те, чи є майбутнє за цифровим суспільством, чи немає вже не актуальне. Питання в іншому – наскільки глибоко людина може опанувати означену сферу й наскільки це небезпечно.

Держави та суспільства зацікавлені в розвитку інформаційно-комунікаційних технологій, які в подальшому нададуть їм пріоритети та підвищать їх можливості в усіх сферах буття. В умовах сучасності напрями розвитку таких технологій включають у себе телекомунікаційні технології,

технології обробки та аналізу інформації, комп'ютерні архітектури та системи, інформаційну безпеку, алгоритми та програмне забезпечення, електронні пристрої, робототехніку, прогнозне моделювання, функціонування перспективних систем. Також слід зосередити особливу увагу на таких креативних інформаційних продуктах, як комп'ютерний зір, самокеровані автомобілі, роботи-хірурги, системи аналізу фінансових ринків, технології трансляції медіаконтенту через хмарні сервіси, нові системи управління військами, програмна архітектура та інші подібні розробки, які створюються у сфері ІТ. Саме на ці продукти та послуги швидкими темпами зростатиме попит, рівень інвестування, а отже, зростатимуть і доходи бюджетів від результатів означеної діяльності. У зв'язку з цим ми погоджуємося зі слушним висновком учених, що досліджують окреслену сферу, а саме з тим, що «За відносно короткий проміжок часу сфера інформаційних технологій зі звичайної другорядної галузі перетворилась на один з головних драйверів світової економіки, ставши каталізатором для тектонічних змін і трансформацій у багатьох інших індустріях» [25, с. 45]. Тому, ще раз наголосимо, що перспективність надходжень у майбутньому від сфери ІТ-технологій ні в кого не викликає сумнівів.

По-третє, це стабільна прогнозованість та можливість спланувати обсяги надходжень контролюючими (передусім податковими) органами держави. Третя особливість органічно витікає з перших двох, а саме те, що високий попит на продукцію ІТ-сектору тягне за собою його перспективне зростання, тобто розширює коло ІТ-працівників, які виробляють інформаційний продукт. Оплата за цю роботу є високою ще від її початку (порівняно з оплатою праці в інших секторах економіки) та диференційовано високою в подальшому, зокрема із професійним зростанням працівника. Слід зазначити, що збільшення доходів від ІТ-індустрії прямо пропорційно збільшенню чисельності нових робочих місць. Це своєю чергою надає ІТ-сектору привабливості на ринку праці та гарантування того, що здобуті в професії знання, вміння та навички завжди будуть затребуваними, при чому в будь-якій країні, адже отримані

знання є в деякому сенсі інтернаціональними.

Прогнозованість і можливість планування обсягів надходжень від ІТ-діяльності базується передусім на людському факторі. Головною цінністю для ІТ-сфери є люди. Спираючись на дані щодо кількості працівників у ІТ-секторі, знаючи податкові режими та особливості їх діяльності, ймовірно зробити прогнозні показники щодо сплати податків та зборів загалом і по кожному податку окремо як на поточний бюджетний період, так і довший період. Адже працівники у сфері ІТ є одночасно активними платниками податків в Україні. Учені підтверджують, що за останні роки кількість працівників значно збільшилася. Згідно інформації Асоціації «IT Ukraine» чисельність ІТ-фахівців (як ФО-П, так і найманих працівників) протягом 2019-2021 років зростала в середньому на 15,5% та в 2021 році становила 307 тис. осіб [26].

Більшість ІТ-спеціалістів, як уже зазначалося вище, працюють з компаніями у статусі фізичних осіб-підприємців. Кількість зареєстрованих фізичних осіб-підприємців у цій галузі наприкінці 2023 р. становить понад 271 тис. осіб, що на 13 % більше за попередній рік [20]. Важливо зауважити, що в ІТ-галузі працюють не лише програмісти або вузькоспеціалізовані технічні фахівці, а й зокрема, працівники інших сфер: дизайну, фінансів, управління персоналом, обслуговування (охорона, прибирання) тощо. Усі вони певною мірою є платниками податків та зборів, що стимулює податкові та інші надходження до публічних фондів.

Беручи до уваги наведені факти, можна спрогнозувати оподаткування результатів оплати праці у ІТ-сфері. За допомогою відповідних податкових механізмів (реєстрів, обліків, групування платників залежно від обсягу їх прибутку, системи оподаткування, статусу платника податків, звітності) можна відносно точно підрахувати в кількісному вимірі надходження від кожного податку окремо та загалом, що сплачується з результатів діяльності ІТ-платників. Отримані прогнози включаються у Плани роботи Державної податкової служби України та звіти щодо їх виконання.

Отже, на цьому етапі дослідження до характеристики особливостей

надходжень від ІТ-сектору до бюджетів та позабюджетних фондів можна віднести високий показник надходжень, передбачувану тенденцію до їх постійного зростання та стабільну прогнозованість і можливість спланувати їх обсяги.

Однак, слід би наголосити ще на одній особливості надходжень, яка характеризує саме платежі від сфери ІТ – це їх невичерпність або необмеженість. Зазначене твердження пояснюється тим, що така їх властивість ґрунтується на людському ресурсі, що лежить в основі ІТ-діяльності. У науці встановлено, що будь-які ресурси поділяються на вичерпні та невичерпні. Вичерпні ресурси – це ті ресурси, обсяги яких у процесі використання або споживання зменшуються або повністю зникають. Невичерпні ресурси – це ті, обсяги яких не зменшуються в процесі використання людиною. У сфері ІТ людина як працівник, що постійно створює інформаційний продукт і задіює для цього тільки свої інтелектуальні можливості, є постійним невичерпним платником податку для держави, джерелом податкових надходжень. Для того, щоб створити креативний інформаційний продукт, їй не потрібно використовувати предмети матеріального світу (крім матеріально-технічного обладнання: ноутбуки, комп'ютерні пристрої тощо), корисні копалини, заподіювати під час своєї діяльності шкоду оточенню, витратити будь-які ресурси, окрім власних інтелектуальних та розумових здібностей. На відміну від звичайних платників податків, ІТ-платники можуть здійснювати свою діяльність без залучення значних матеріальних коштів, дорогих та вичерпних ресурсів тощо. Їм потрібно мати лише знання та вміння в ІТ-сфері. І в цьому сенсі людина (ІТ-платник) дійсно виступає як невичерпний актив для сфери оподаткування. Адже результат її діяльності в ІТ-секторі завжди буде високо оцінено. Якщо платники податків з інших секторів економіки (сільське господарство, промисловість, будівництво) цілком залежать від конкретних предметів та ресурсів матеріального світу, їх податкові можливості прямо пов'язані з ними, то платник податків у ІТ-сфері є знахідкою (джерелом) для податкових органів і в цьому сенсі податкові надходження від такої діяльності

можна охарактеризувати як невичерпні порівняно з надходженнями від інших видів економічної діяльності.

З огляду на викладений вище матеріал (статистичні дані, експертні оцінки, міркування вчених та прогнози спеціалістів у цій галузі) доходимо висновку, що потенціал ІТ-сектору в Україні достатньо високий і наразі набирає обертів. Це позитивна тенденція, оскільки світовий попит на технологічні та креативні продукти також зростає та перебуває в стадії жорсткої конкуренції. Український ІТ-ринок прямо вплетений у світовий, що є гарантією заробітку. За таких умов можна дещо оптимістично (стосовно інших галузей економіки) підбивати підсумки щодо надходжень до публічних фондів держави та прогнозувати їх обсяги на майбутні періоди.

1.3. Чинники та загрози фінансовій безпеці держави у сфері оподаткування ІТ-сектору

Зважаючи на великий обсяг обов'язкових надходжень до бюджетів та позабюджетних фондів від ІТ-діяльності та їх значення для країни, постає важливе питання стосовно тих чинників та загроз, які існують певною мірою в цій сфері оподаткування. Їх виокремлення та розуміння факторів виникнення надасть можливість нейтралізувати негативні наслідки їх дії або своєчасно запобігти та протидіяти їм. Чинники та загрози, що існують у податкових правовідносинах взагалі, досліджуються в межах питання податкової безпеки держави, яка є невід'ємною складовою фінансової безпеки. Тому в процесі дослідження вважається за доцільне розглянути поняття та складові фінансової безпеки держави, один з її важливих проявів – податкову безпеку, в рамках якої виокремити податкову безпеку у сфері оподаткування ІТ-діяльності.

Питання фінансової безпеки держави будь-якою мірою було предметом дослідження таких учених, як В. Т. Білоус [27; 28; 29], О. О. Бригінець [30; 31; 32; 33; 34], О. С. Власюк, А. І. Мокій, О. І. Іляш, В. І. Волошин, М. І. Флейчук

[35], А. Б. Качинський [36] та ін. Відповідно до поглядів цих учених під фінансовою безпекою держави розуміється такий стан захищеності інтересів держави, який забезпечує ефективне функціонування бюджетної, податкової, грошово-кредитної, валютної, банківської систем та гарантує стабільність національної грошової одиниці, економічне зростання та своєчасне виконання державою своїх фінансових зобов'язань. У вузькому значенні фінансова безпека – це стан, за якого забезпечується належне функціонування всіх суб'єктів фінансових правовідносин у державі, який характеризується стійкістю до будь-яких реальних чи потенційних зовнішніх та внутрішніх негативних впливів, який спроможний забезпечити ефективне функціонування національної фінансової системи, а також її поступальний розвиток [28]. Як слушно зазначають В. Т. Білоус та О. О. Бригінець, фінансова безпека держави має досить складну та багаторівневу систему, яка вирізняється своєю структурованістю. Указану систему утворюють підсистеми, кожна з яких має власну побудову та розвиток: бюджетна безпека, податкова безпека, боргова безпека, банківська безпека, інвестиційна безпека, валютна безпека держави [27; 30].

Грунтуючись на окреслених вище висновках науковців, можна зазначити, що, по-перше, складовою фінансової безпеки як системи вищого порядку виступає податкова безпека; та, по-друге, позитивний стан фінансової безпеки можливий тільки за умови ефективного функціонування всіх її складових, у їх системному взаємозв'язку та орієнтацією одне на одного. Так, наприклад, рівень податкової безпеки безпосередньо впливає на стан бюджетної, тому що від того, у якому обсязі будуть надходити обов'язкові платежі (передусім податки) до бюджетів залежить реальна можливість фінансування відповідних програм і завдань. Тому недоотримання бюджетом коштів тягне за собою незбалансованість бюджетної системи. Така незбалансованість безпосередньо впливає на боргову безпеку держави, адже дефіцит коштів у бюджеті породжує ризик невиконання державою своїх боргових зобов'язань, що може мати наслідком або підвищення рівня податкового тиску, або нові запозичення з

метою покриття старого боргу чи його обслуговування (і перше, і друге є негативними явищами для економіки та суспільства загалом). Стан податкової безпеки дуже чутливий до рівня грошової безпеки, адже планувати та одержувати грошові надходження у вигляді податків та зборів можливо тільки стосовно існуючих грошових коштів, що знаходяться в обігу на території держави. Відсутність грошей, їх недостатність у економіці призведе до неможливості збору в повному запланованому обсязі податків і зборів. На рівень грошової та податкової безпеки значний вплив здійснює валютна безпека, оскільки від обсягів валютної виручки суб'єктів господарювання на території держави залежить обсяг грошей у обігу фінансової системи країни, а значить і рівень податків та зборів, що сплачуються до дохідної частини бюджетів. Загалом недостатній обсяг валютної виручки тягне за собою скорочення золотовалютних резервів, що загрожує валютній, грошовій, податковій, борговій видам безпеки. Отже, порушення рівноваги будь-якого виду фінансової безпеки неминуче тягне за собою таке порушення і в інших її видах.

При визначенні податкової безпеки вчені зосереджують увагу на різних аспектах її сутності залежно від мети, яку ставить перед собою дослідник. Так, В. Т. Білоус стверджує, що податкова безпека «являє собою фінансово-економічний стан платника податків, що забезпечує мінімізацію податкових ризиків, при якому з боку суб'єкта господарювання повністю й вчасно сплачуються нарахзовані податки, а з боку виконавчих і законодавчих органів забезпечується передбачені законом захист платника податків» [37, с. 63]. Ю. Б. Іванов та Ю. В. Бережна визначають податковою безпекою інтегровану підсистему економічної безпеки, яка впливає на фінансове забезпечення всіх її складових частин: інноваційно-технологічної, інвестиційної, енергетичної, сировинно-ресурсної, продовольчої, соціальної, експортної, імпортової та міжнародно-інтеграційної безпеки [39, с. 9]. В. В. Іщенко визначає податкову безпеку «як частину фінансової безпеки держави, яка визначається наявністю сформованої податкової системи, оптимальним рівнем оподаткування, що забезпечує достатнє наповнення за рахунок податкових надходжень дохідної

частини бюджету для виконання державою своїх функцій, а також забезпечує розвиток реального сектору економіки та соціальний захист населення» [38, с. 36]. Податкова безпека – це підсистема національної безпеки держави – стан податкової системи, за якого забезпечується гарантований захист і гармонійний розвиток всієї податкової системи держави, можливість податкових інструментів захищати національні інтереси держави, підтримувати соціально-економічну стабільність суспільства, а також формувати достатньо фінансових ресурсів для держави і місцевого управління, успішне протистояння існуючим загрозам податкової системи.

Інші науковці наполягають на тому, що податкова безпека – це насамперед специфічний стан податкової системи. Так, М. І. Виклюк та В. В. Гаресик доходять висновку, що податкова безпека – це стан податкової системи, який визначає гармонізацію процесу оподаткування та справляння податків за умови ефективного управління ризиками та загрозами, що виникають у податковій сфері, шляхом вжиття необхідних заходів зі сторони виконавчих органів для задоволення інтересів держави, суспільства та платників податків (суб'єктів господарювання, організацій, населення) [40, с. 243]. Л. М. Петренко вказує, що податкова безпека – це стан податкової системи, який характеризується стійкістю і стабільністю всіх її елементів, що передбачає спроможність захищати економічні інтереси держави і протистояти зовнішнім і внутрішнім загрозам, можливість реалізації і розвитку податкового потенціалу країни, ефективне використання конкурентних переваг податкової системи в умовах глобалізації [41, с. 90].

Підтримуючи загалом усі викладені вище позиції науковців слід зазначити, що розуміння сутності податкової безпеки як підсистеми фінансової безпеки дає змогу охарактеризувати податкову безпеку як частину цілого (фінансової безпеки), безпосередньо пов'язаної з іншими видами фінансової безпеки, а розуміння податкової безпеки як специфічного стану податкової системи акцентує увагу на її внутрішньому змісті та складових. Обидва підходи є логічними та правильними.

Досліджуючи поставлене питання – податкову безпеку в ІТ-секторі – вважаємо за доцільне запропонувати свою класифікацію податкової безпеки залежно від сфери або сектору оподаткування. За таким критерієм податкова безпека ґрунтується на секторі економіки й розподіляється на податкову безпеку в первинному секторі економіки (галузі, продукція яких є сировиною для інших галузей: сільське господарство, рибальство, лісова промисловість), податкову безпеку у вторинному секторі (галузі, що перетворюють сировину на закінчений, готовий для споживання продукт: виробництво автомобілів зі сталі, одягу із тканин, будівництво), податкову безпеку в третинному секторі (сфера послуг: транспорт, оптова і роздрібна торгівля, інформаційна галузь, медицина, освіта, індустрія розваг тощо), податкову безпеку в четвертинному секторі (послуги в юридичній, фінансовій, страховій та банківській сферах), податкову безпеку в п'ятинному секторі (галузі економіки, що входять до поняття «економіки знань». Ці послуги потребують високого рівня кваліфікації професіоналу в будь-якій сфері: освіта, медицина, наукові дослідження, розробки, винаходи). І саме в п'ятинний сектор входить галузь інформаційних технологій. Сектор економіки має відповідне значення при визначенні режиму оподаткування, ефективне функціонування якого визначається станом податкової безпеки в такому секторі. Отже, залежно від сфери оподаткування можна виокремити податкову безпеку в ІТ-правовідносинах або фінансову безпеку у сфері оподаткування ІТ-сектору.

Синтезуючи наведені вище визначення вчених щодо поняття податкової безпеки загалом, вважаємо за доцільне надати таке визначення податкової безпеки в ІТ-правовідносинах: це стан податкових правовідносин у сфері ІТ, який забезпечує максимально ефективне наповнення за рахунок податкових надходжень від ІТ-діяльності, дохідної частини бюджету за умов своєчасного виявлення, оцінювання та усунення чинників і загроз у цих правовідносинах.

Чинник (з лат. factor – «той, що робить, чинить»), фактор, умова, рушійна сила, причина будь-якого процесу, що визначає характер або одну з основних рис, тобто «те, що чинить, здійснює вплив, діюче» [42, с. 326]. Загроза –

можливість або неминучість виникнення чогось небезпечного, важкого для чого-небудь [42, с. 115]. Тобто, загрози – це вже і є фактичні небезпеки, які під впливом певних чинників тягнуть настання негативних наслідків. Але загроза – це потенційна небезпека, яка спочатку має тільки можливість бути реалізованою, а вже потім – фактичне здійснення. Якщо відповідний суб'єкт або система своєчасно реагує на загрозу, то її можна повністю нейтралізувати або пом'якшити негативні наслідки її дії. Загроза є похідною від чинника. Сама по собі вона не може виникнути. Тому для того, щоб швидко та максимально можливо протидіяти загрозам, джерело їх виникнення необхідно шукати в тих чинниках, які безпосередньо їх породжують та впливають на їх фактичне здійснення. Нейтралізація чинника і є гарантією успішної протидії та ліквідації самої загрози.

Слід зазначити, що ті чинники та загрози податкової безпеки, що існують у податкових правовідносинах загалом (високий рівень тіньової економіки, високий рівень податкового тиску, неузгоджений механізм надання податкових пільг, часті зміни в податковому законодавстві, низька податкова культура), у повному обсязі стосуються й податкових ІТ-правовідносин. Проте, вони мають деякі особливості прояву в цій сфері.

Розглянемо як проявляються вказані чинники та які вони несуть загрози для податкової безпеки держави в ІТ-правовідносинах.

До чинників, що загрожують податковій безпеці в сфері оподаткування ІТ-сектору, належать високий рівень тіньової економіки, загроза податкового тиску, відтік кадрів (людський фактор), зміни в податковому законодавстві, податкова культура.

У податкових ІТ-правовідносинах присутнє таке негативне явище, як тіньова економіка. Одразу ж слід зауважити, що в будь-яких податкових правовідносинах, у будь-якому секторі економіки та господарювання завжди певною мірою наявна зона тіньової економіки («чорна» або «сіра»). Усе залежить від того, яку податкову політику проводить держава в цих правовідносинах та як функціонує податкова система: за одного варіанту її

налаштування ухилитися від сплати податків важче, ніж за іншого. Отже, і сектор ІТ-правовідносин не є виключенням.

З одного боку, ІТ-платники податків мають сприятливі умови оподаткування, коли ІТ-спеціаліст в змозі працювати з ІТ-компанією за контрактом у статусі ФОП на спрощеній системі оподаткування (третя група платників єдиного податку) і сплачувати лише 5 % податку від доходу (а не від 12 % до 20 %, як в інших країнах) та 22 % ЄСВ. За таких умов більшість ІТ-платників не вбачають сенсу ухилятися від сплати податків і вважають це невинуватим. Високий рівень оплати за свою працю (як уже зазначалося вище, компанії витрачають близько 80 % своїх видатків саме на оплату праці ІТ-спеціалістів [21]) дозволяє ІТ-платникам забезпечити собі значно вищий рівень життя, ніж у представників інших професій, що виключає необхідність порушення закону. Однак, з іншого боку, крім легальної діяльності в ІТ-секторі, спрощену систему оподаткування використовують суб'єкти ІТ-індустрії, що створюють інформаційний продукт та надають послуги у сфері «онлайн-казино», ігрові продукти, «сайти для дорослих» тощо. Це так звана сіра зона. У сфері «піратські» інформаційні послуги Україна посідає одне з перших місць у світі. Йдеться про ринок інтернет-реклами, поставки ігрового контенту, продаж неліцензійних програм та ін.

Отже, як і в будь-яких податкових правовідносинах, у ІТ-правовідносинах є частина платників, що працює згідно із законом та створює гідний програмний продукт, але є й інша частина, що працює на нелегальному ринку подібних послуг, створюючи загрозу податковій системі держави. Такий нелегальний ринок інформаційних послуг оцінюється в 2 млрд грн на рік, тобто це кошти, з яких не сплачуються податки. Потім ці гроші виводяться за кордон і економіка України їх втрачає назавжди.

Крім цього, всі компанії, які працюють за «сірими» схемами, здійснюють нелегальну поставку інформаційних послуг і продуктів на територію України (поза митним контролем), уникаючи сплати податку на додану вартість, мита та податку на рекламу. Так, державний бюджет щороку втрачає до 500 млн грн.

Загалом за приблизними підрахунками представників профільних асоціацій ІТ-галузі частка «чорного» ринку ІТ-послуг становить 2,5 млрд дол на рік [43, с. 46]. Означена чисельність дає підстави для висновку, що загрозу податковій безпеці держави в ІТ-правовідносинах становить високий рівень тіньової економіки.

У податкових ІТ-правовідносинах існують й інші проблемні питання, що можуть призвести до ухилення від сплати податків. 23 травня 2020 р. в Україні набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», одним з нововведень якого є норма, що громадянин України або національна юридична особа, що проживає (zareєстрована) та здійснює свою господарську діяльність в Україні і при цьому володіє компанією за кордоном (контрольована іноземна компанія (далі – КІК), має надати податкову звітність про діяльність такої компанії у встановленому законодавством порядку [15, п. 120.7 ст. 120] і, якщо оборот такої компанії перевищує 2 млн євро, то необхідно сплатити з прибутку 18 % ПДФО та 1,5 % військового збору, якщо платник є фізичною особою, та 18 % з прибутку КІК, якщо платником є українська юридична особа, яка є контролером цієї компанії. Контролер – особа, що володіє КІК, приймає рішення, підписує контракти тощо. Саме українські ІТ-компанії часто реєструють свій ІТ-бізнес у Європі або США. Згідно з іноземним законодавством це можна здійснити швидко, протягом одного дня. При цьому слід брати до уваги, що п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України передбачає штрафи за неподання контролюючою особою звіту про контрольовані іноземні компанії. Неподання такого звіту, невідображення платником у звіті всієї інформації та відомостей стосовно фінансових операцій, неповідомлення контролюючому органу про набуття частки в іноземній юридичній особі, неподання або подання не в повному обсязі платником документації з трансфертного ціноутворення, копій первинних документів щодо КІК і є фактично ухиленням від сплати податків та зборів.

Раніше резиденти України повинні були сплачувати податки тільки з тих доходів, що надійшли на українські рахунки. Якщо іноземна компанія не розподіляла свій прибуток українським власникам, то в держави і не було можливості оподатковувати його податками. Проте, за новим Законом податковим органам можна «збирати» податки з нерозподіленого прибутку КІК навіть, якщо гроші фактично не надійшли на українські рахунки, а залишилися на іноземних рахунках. Звісно, що таке нововведення може сприяти тому, що платники податків-резиденти взагалі не будуть подавати відомості про наявність у них КІК, щоб уникати оподаткування. І це стосується здебільшого сфери ІТ, тому що багато українських ІТ-підприємців та ІТ-компаній мають КІК для продажу на іноземному ринку своєї продукції та реєстрації стартапа, що пройшов акселератор, і який через кілька років має всі перспективи отримання великого прибутку. Багато таких КІК зареєстровано в США, Канаді, Великобританії, Ірландії, Естонії, на Кипрі, Мальті та у Гонконзі.

Окрім цього, новий податковий обов'язок [15, п. 120.7 ст. 120] ІТ-платників породжує для них появу нових додаткових видатків, а саме видатків на фінансову звітність. Для того, щоб підготувати документи для українських контролюючих органів, платники будуть змушені наймати сертифікованого аудитора в країні реєстрації КІК, що наразі коштує від 3 тис. дол. США та більше (залежно від юрисдикції), і перекладача, щоб перекласти всі звіти українською. До того ж контролюючий орган має право витребувати будь-які документи господарської діяльності платника: контракти, інвойси, розрахунки тощо, які теж потрібно буде перекласти українською і сплатити за це додаткові кошти. За неподання податкової звітності щодо КІК та недотримання норми п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України встановлена санкція у вигляді штрафу. Однак, КІК може й не отримати прибуток і бути збитковою у відповідному періоді, а звітність все одно подавати потрібно. Тому такі додаткові витрати не сприяють виникненню бажання у ІТ-платників заявляти про існування у них КІК, надавати звіти щодо діяльності КІК та ще й сплачувати з них податки.

Варто окреслити ще одну проблему, яка сприяє ухиленню від оподаткування у ІТ-правовідносинах. ІТ-компаніям, як неодноразово вже зазначалося вище, вигідно застосовувати працю ІТ-спеціалістів у статусі підприємців-«спрощенців» третьої групи (для зменшення податкового навантаження) і мінімально застосовувати найману працю, що передбачає оподаткування на загальних засадах. При цьому ІТ-працівники у статусі ФОП можуть щодня перебувати на роботі, виконувати свій обсяг праці, дотримуватися трудового розпорядку. У такій ситуації досить важко контролюючим органам виявити та довести нелегальну найману працю в межах трудових відносин, якщо вона насправді має місце. Тобто, де-факто, такий працівник відповідає ознакам найманого працівника в межах трудових відносин, а, де-юре, за статусом є ФОП. Тут мають місце приховані трудові відносини. Внаслідок окресленої схеми ухилення від повного оподаткування бюджет недоотримує відповідну частину доходів. Слід наголосити, що українські контролюючі органи зосереджують пильну увагу тим ІТ-компаніям, які не застосовують або майже не застосовують найману працю, отримуючи послуги тільки від ІТ-спеціалістів у статусі фізичних осіб-підприємців. У разі виявлення прихованих трудових відносин (що є дуже непростим завданням, адже компаніям можна організовувати свою діяльність у такий спосіб, і це не вважатиметься ухиленням, а матиме вигляд як податкове планування) на компанію накладають штраф та зобов'язують здійснити донарахування несплачених податків. Ознаками, за якими можна виявити приховані трудові відносини, є соціальні виплати, виплати, пов'язані з відпусткою, інші соціальні гарантії, передбачені трудовим законодавством.

Отже, ІТ-діяльність у податкових правовідносинах, як і діяльність будь-яких інших платників податків, що працюють у інших секторах економіки, охоплює частину суб'єктів, що здійснюють її відповідно до норм чинного податкового законодавства, і частину суб'єктів, які працюють у секторі тіньової економіки, що є загрозою податковій безпеці держави.

Наступний чинник, що становить загрозу податковій безпеці держави, є

податковий тиск на платників ІТ-галузі. Вважаємо логічним розглянути податковий тиск у взаємозв'язку з таким негативним чинником, як відтік кадрів у сфері ІТ. Відтік кадрів або людський фактор – це проблема, яку можна віднести до спеціальних чинників, що є загрозою для податкової безпеки держави.

Зауважимо, що, як і для будь-якої сфери економіки, для ІТ-сектору питання оподаткування є вкрай важливим, однак, на відміну від багатьох інших галузей та секторів, для ІТ-сектору є надважливим питання оподаткування доходів працівників (як ФО-П, так і найманих), адже приблизно 80 відсотків вартості будь-якого проекту складають витрати на оплату праці розробників. Це у той час, коли фонд оплати праці поза сферою ІТ складає 10-40 відсотків від загальних витрат. Тож, податкове навантаження на доходи рпацівників є наріжним каменем для ІТ компаній.

Нині, як зазначено вище, більшість суб'єктів ІТ-діяльності співпрацюють з компаніями як фізичні особи-підприємці на підставі цивільних договорів. Більшість таких ФОП сплачують податки за третьою групою спрощеної системи оподаткування, тобто 5 % єдиного податку від будь-якого доходу і 22 % ЄСВ. За традиційної системи оподаткування (коли суб'єкт ІТ-діяльності оформлює трудові відносини з компанією) він сплачує 18 % податку на доходи фізичних осіб, 1,5 % військового збору та 22 % ЄСВ. Це значно більше, ніж на спрощеній системі оподаткування, але, все ж таки, менше, ніж сплачує платник, що є суб'єктом ІТ-діяльності в деяких інших країнах світу. І те, що саме в Україні існує можливість працювати за спрощеною системою оподаткування, є перевагою, адже це розширює коло бажаючих працювати у сфері ІТ, а отже, й коло платників податків. Так, обмежене податкове навантаження на основну статтю витрат ІТ-компаній (виплати працівникам) у підсумку підвищує податкові надходження до бюджету. Водночас, слід зазначити, що загрозою для галузі є невпевненість компаній у довгостроковій стабільності моделі за участю ФОП, «згортання» спрощеної системи оподаткування. Тому держава має гарантувати якомога довший період часу існування спрощеної системи

оподаткування та можливості використання компаніями моделі ФОП.

Що більше світ стає технологічним, то більше він потребує людей, що вміють творчо мислити, тому головною цінністю для ІТ-сфери є саме люди, які, у свою чергу, для держави в особі її контролюючих органів є платниками податків і чим більше їх буде, тим більше грошей отримає держава у вигляді податків та зборів до бюджетів та пенсійного фонду. Розвиток та успіх української ІТ-сектору залежить саме від знань та вмінь людей та їх кількості. Збереження та примноження людського капіталу повинно бути серед пріоритетів держави.

Галузь інформаційних технологій це принципово глобальна індустрія. ІТ-спеціалісти, праця яких є висококваліфікованою (безумовно, що рівень їх кваліфікації всередині системи є диференційованим), виходячи тільки з роду своїх занять, затребувані майже в усіх країнах і конкуренція за якісні кадри зростає. Тому міграція кадрів це доволі звична річ для такої динамічної галузі, як ІТ. У світі існує дефіцит ІТ-фахівців, а навички суб'єктів ІТ-індустрії універсальні, й саме тому будь-яке зазіхання держави на спрощену систему оподаткування, можливість працювати в третій групі, створення якихось інших перешкод щодо ІТ-діяльності в податкових правовідносинах, може поставити спеціалістів перед вибором: або залишитися в Україні, або поїхати працювати за кордон. Якщо підвищуватимуться податки у сфері ІТ, то роботодавці збільшуватимуть ціни для замовників з метою покриття збитків стосовно сплати податків, що може скоротити коло замовників, які будуть звертатися за послугами до інших іноземних ІТ-компаній. Далі це призведе до того, що роботодавці, прибуток яких зменшуватиметься, не зможуть створювати нові робочі місця для ІТ-спеціалістів з подібними умовами (з високим рівнем заробітку). У результаті такі негативні процеси призведуть до відтоку ІТ-фахівців з України й держава, втрачаючи людський потенціал, втратить і суттєвий рівень надходжень. Отже, підвищуючи податковий тиск та плануючи збільшити податкові та інші обов'язкові надходження, держава, навпаки, знищить перспективну галузь для сфери свого оподаткування.

Тому політика держави у сфері ІТ має бути обережною та зваженою, адже не можна вдаватись до революційних заходів. Потрібен чіткий план послідовних еволюційних дій, який принесе прибуток у цій сфері. Не можна підвищувати податковий тиск, а якщо й реформувати податкове законодавство, то в такому напрямі, щоб зберегти умови, які дозволять ІТ-індустрії розвиватися, фахівцям ІТ працювати на території держави та сплачувати податки в державний бюджет України.

Отже, податковий тиск та відтік кадрів у сфері ІТ є тими пов'язаними між собою чинниками, що можуть породити серйозні загрози для податкової безпеки держави.

Зміни в податковому законодавстві, що регулюють ІТ-діяльність в Україні, особливо актуальні. Не торкаючись їх змісту та суті (бо це питання подальшого дослідження), варто зазначити, що на проблемі оподаткування ІТ-сектору постійно акцентована увага держави в межах одного питання: яку слід проводити податкову політику щоб, з одного боку, збільшити податкові надходження, а з іншого – стимулювати та підтримувати розвиток ІТ-індустрії в Україні. Якби не мобільність, універсальність та «чутливість» до оподаткування цього сектору економіки, то серед варіантів можна було б передбачити, що держава вже давно застосувала би максимальний фіскальний тягар до нього. І тільки чинники відтоку кадрів та подальшого згортання або зникнення галузі загалом стримують державу від її фінансових зазіхань.

Для того, щоб забезпечувати розвиток ІТ-галузі, податкове законодавство має бути стабільним, зрозумілим, передбачуваним та гарантованим. У зв'язку з цим В. Седлер, співзасновник компанії Intellias справедливо зазначав, що «Стабільне податкове законодавство протягом багатьох років дозволило ІТ-індустрії вирости до третьої за розміром експортної галузі України, приносити в країну 4,5 мільярди доларів виручки за рік. Незважаючи на те, що різні уряди хотіли підвищити податки, ІТ-галузі завжди вдавалось пояснювати владі, чому країна більше виграє, якщо оподаткування залишиться стабільним»[44, с. 86]. Не можна кожен рік підіймати питання щодо можливості працювати ІТ-

платникам на спрощеній системі оподаткування, вигадувати нові форми податкової звітності, ускладнювати чинні норми податкового права, вдаватися до кардинальних змін тощо. Не можна в одній частині приймати норми, що полегшують та спрощують оподаткування ІТ-індустрії, а в іншій, навпаки, – обтяжують. Пріоритетом при реформуванні податкового законодавства в ІТ-галузі мають виступати заходи, що дають змогу розвиватися і бути конкурентоспроможними на міжнародному рівні. Також важливим моментом при внесенні будь-яких змін або доповнень до податкового законодавства у сфері ІТ є необхідність їх публічного обговорення зі спеціалістами та експертами цього сектору. Тут потрібен діалог, оскільки в галузі ІТ не можна в імперативному порядку вводити нові податки або підвищувати податковий тиск.

Отже, при внесенні змін до податкового законодавства щодо ІТ-правовідносин держава повинна точно, без відхилень виконувати два правила: по-перше, це якомога рідше втручатися в зазначені правовідносини, дотримуючися принципу стабільності функціонування податкової системи; а, по-друге, втручатися лише в разі сприяння розвитку ІТ-галузі, підвищенню її конкурентоспроможності у світі та підвищенню кадрової привабливості загалом.

Податкова культура ІТ-платників мало чим відрізняється від податкової культури інших платників. Податкова культура являє собою високий рівень правосвідомості та відповідальності громадян за повне та своєчасне виконання покладених на них Конституцією країни обов'язків брати участь частиною своїх доходів у формуванні загальнонаціональних фондів грошових коштів [45, с. 458]. Як зазначалось у викладеному вище висновку при аналізі питання щодо тіньового ІТ-сектору, суб'єкти, що надають послуги у цій сфері, поділяються на тих, що працюють легально та сплачують податки, та тих, що ухиляються від оподаткування і працюють за «сірими» або «чорними» схемами. Відповідно до цього ІТ-платників можна поділити на платників з високим рівнем податкової культури та платників з низьким рівнем податкової культури. Низький рівень

податкової культури залежить від різних чинників: незадоволення якістю суспільних послуг, які надає держава, бажання заробити більше грошей шляхом приховування свого прибутку або доходу, відсутність ясності в питаннях суспільно-корисного витрачання публічних коштів, незадоволення політичною ситуацією в країні, небажання вивчати податкове законодавстві тощо. Безумовно, що такий чинник, як низька податкова культура ІТ-платників теж становить загрозу податковій безпеці держави.

Висновки до розділу 1

1. ІТ-відносини, зароджуючись та існуючи у віртуальному просторі, мають у реальному світі цілком матеріальні наслідки. І, якщо їх розуміти та пояснювати з позицій податкового права, то вони виражаються у значному обсязі доходів (прибутку), які отримують суб'єкти індустрії інформаційних технологій і стосовно яких у них виникає податковий обов'язок, що тягне за собою постановку ключових для податкового права питань щодо оподаткування таких доходів (прибутку).

2. Об'єктом податкового регулювання у ІТ-правовідносинах є діяльність щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій, результатом якої є отримання суб'єктами індустрії інформаційних технологій доходів (прибутку), у зв'язку з чим у них виникає податковий обов'язок.

3. Під податковим регулюванням у ІТ-правовідносинах розуміють комплекс дій державних органів, спрямованих на регламентування поведінки суб'єктів інформаційних технологій щодо сплати ними податків та податкових платежів за допомогою застосування відповідних заходів і фінансових (економічних) інструментів з метою досягнення певних податкових, соціальних та економічних цілей.

4. Надходження від ІТ-діяльності до бюджету та позабюджетних

фондів мають свої особливості, що виокремлюють їх серед інших видів платежів, які акумулюються в публічних фондах за результатами діяльності в інших секторах економіки. Це такі: 1) високий обсяг надходжень у їх кількісному вираженні; 2) передбачувана та перспективна тенденція до подальшого зростання; 3) стабільна прогнозованість та можливість спланувати обсяги надходжень контролюючими (податковими) органами; 4) невичерпність та необмеженість.

5. Податкова безпека в ІТ-правовідносинах – це стан податкових правовідносин у сфері ІТ, який забезпечує максимально ефективне наповнення за рахунок податкових надходжень від ІТ-діяльності, дохідної частини бюджету, за умов своєчасного виявлення, оцінювання та усунення чинників і загроз у цих правовідносинах. До чинників, що загрожують податковій безпеці в сфері оподаткування ІТ-сектору, належить високий рівень тіньової економіки, загроза податкового тиску, відтік кадрів (людський фактор), зміни в податковому законодавстві, податкова культура.

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА СТАНУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-СЕКТОРУ В УКРАЇНІ

2.1. Правові основи оподаткування ІТ-сектору

При дослідженні питання ІТ-сектору як об'єкта податкового регулювання (підрозділ 1.1) ми дійшли висновку, що під податковим регулюванням у ІТ-правовідносинах розуміють комплекс дій державних органів, спрямованих на регламентування поведінки суб'єктів інформаційних технологій щодо сплати податків та податкових платежів за допомогою застосування відповідних заходів і фінансових (економічних) інструментів з метою досягнення певних податкових, соціальних та економічних цілей. Заходи та фінансові (економічні) інструменти є складовими податкового механізму, до яких належать податкове законодавство, податкове планування і прогнозування, податкові санкції, податкові норми і нормативи при реалізації податкової політики. По суті, всі вказані заходи охоплюються правовою формою оподаткування ІТ-сектору, ІТ-відносин в Україні. Правова форма в Україні виражається (об'єктивується) через таке джерело права, як нормативно-правовий акт. Тому досліджуючи правові основи оподаткування ІТ-сектору чи ІТ-відносин буде правильним акцентувати увагу на традиційному джерелі вітчизняного податкового законодавства – нормативно-правовому акті. Нормативно-правовий акт – це офіційний письмовий документ, прийнятий уповноваженими на це суб'єктами нормотворчості у визначеній формі за встановленою процедурою, спрямований на встановлення, зміну або скасування норми права [46, с. 191].

У науці податкового права під джерелом податкового права розуміють форму вираження правотворчої діяльності держави із приводу прийняття компетентними державними органами нормативних актів, що встановлюють норми податкового права [47, с. 78]. Таке визначення джерела права є формально-юридичним за своїм значенням. Серед ознак джерел права в їх

формально-юридичному значенні виокремлюють: 1) публічність – джерела права створюються суб'єктами правотворчості і діють щодо всіх осіб, які знаходяться в межах юрисдикції держави; 2) формалізований характер – джерела права являють собою відповідним чином оформлені або визнані нормативні правові акти; 3) ієрархічність – джерела права утворюють певну ієрархію за юридичною силою, розташовуються в порядку послідовного зменшення останньої; 4) безпосередній зв'язок з державою – джерела права приймаються від імені держави або з її дозволу, санкціонуються нею, їх реалізація забезпечується за допомогою системи державних гарантій і санкцій [3, с. 12].

Джерела ІТ-права в частині оподаткування відповідають окресленим загальним ознакам джерел права та характеризуються деякими своїми особливостями. Зокрема, така ознака, як публічність має більш широке тлумачення у правовідносинах щодо оподаткування ІТ-продукції та послуг, аніж її загальне розуміння. Публічність у загальному розумінні означає, що джерела права створюються суб'єктами правотворчості й діють щодо всіх осіб, які знаходяться в межах юрисдикції держави. Що ж до правовідносин у сфері оподаткування ІТ-діяльності, то нормативні акти, створені (прийняті) відповідними суб'єктами правотворчості, діють не тільки стосовно осіб, які знаходяться в межах юрисдикції держави (її територіальних кордонів), а й за її межами. У цьому й полягає особливість оподаткування ІТ-сфери. Для прикладу можна навести Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» від 03 червня 2021 р. № 1525-ІХ (далі – Закон № 1525) [48], який зобов'язує іноземні компанії (компанії-нерезиденти), які постачають електронні послуги фізичним особам в обсягах, що перевищують еквівалент 1 млн грн за рік, зареєструватися платниками податку на додану вартість за спрощеною

процедурою та сплачувати цей податок до бюджету України.

Указаним Законом розривається зв'язок між фізичною присутністю нерезидента на території України (через інститут представництва) і податковою юрисдикцією держави. Тобто правило, коли дія внутрішнього нормативно-правового акта поширювалася тільки на суб'єктів (резидентів), які мають фізичне місцезнаходження на території держави, тобто в межах юрисдикції держави, більше не чинне (саме в цьому випадку, що розглядається), оскільки факт сплати податку на додану вартість (податкова юрисдикція держави) прив'язується до місця споживання електронних послуг, які є об'єктами оподаткування згідно з нормами Закону № 1525. При цьому платники-нерезиденти фізично знаходяться на території іншої держави (як головний офіс або у формі представництв чи інших організаційних утворень), а юрисдикція української держави (публічність її нормативно-правового акта) все одно на них поширюється. Тобто ознака публічності при правовому регулюванні ІТ-правовідносин розуміється ширше за змістом, аніж її загальне визначення. Чому це має місце саме при оподаткуванні ІТ-послуг, а не будь-яких інших послуг, має своє пояснення. Наразі варто брати до уваги й той факт, що з'явилася нова форма надання послуг – електронна (цифрова). Відповідно до п. 14.1.56⁵ ст. 14 Податкового кодексу України електронні послуги – це послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях [15]. Постачання таких послуг має екстериторіальний, міжнаціональний та транскордонний характер і фізична присутність компанії в державі або її представництва для цього не є обов'язковою умовою, щоб такі послуги постачати. Більше того, нині не лише можливо, але й вигідно надавати послуги екстериторіального характеру, не змінюючи при цьому своє фізичне місцезнаходження, адже це економить час, кошти, спрощує процес надання послуги для постачальника.

Отже, публічність як ознака податкового права в ІТ-сфері означає, що джерела податкового права створюються суб'єктами правотворчості й діють щодо осіб, які знаходяться як в межах юрисдикції держави, так і за її межами.

Джерела податкового права в ІТ-правовідносинах мають формалізований характер, тобто являють собою відповідним чином оформлені нормативно-правові акти. Ця характеристика передбачає конкретизацію та чітке визначення обставин, що породжують правові наслідки у сфері оподаткування продукції та послуг від здійснення ІТ-діяльності. Нормативно-правові акти, що регулюють питання податкового обов'язку суб'єктів ІТ-індустрії, мають характеризуватися абсолютною визначеністю змісту правових норм, їх логічністю, послідовністю, стабільністю та якістю. Дотримання означених вимог є особливо важливим при оподаткуванні ІТ-сектору, причому в довгостроковій перспективі. Якщо держава буде проводити непослідовну та нелогічну політику в цій сфері, часто порушувати принцип стабільності оподаткування, то це призведе до звуження, а згодом і до втрати ІТ-галузі загалом. Як уже зазначалося вище, ІТ-індустрія надто чутлива до оподаткування виплат своїх працівників (розробників продукції), оскільки ця стаття становить близько 80 % видатків компаній. Найбільше значення для співпраці компаній галузі зі спеціалістами має розмір податкового навантаження на виплати працівникам. Підвищення такого навантаження на короткий час можливо й збільшить податкові надходження до бюджету, але в результаті знищить їх взагалі. Галузь інформаційних технологій – це транскордонна глобальна індустрія й проблема відтоку кадрів тут вирішується простіше та швидше, ніж у інших секторах економіки. Знання ІТ-спеціалістів різного рівня є універсальними, а тому є затребуваними в будь-якій іншій державі, зацікавленій у розвитку ІТ-сектору. Цей факт має стримувати податкові вимоги держави. Сьогодні ще зберігається сприятливий податковий режим для працівників цієї сфери, але постійні зазіхання влади на обтяження оподаткування породжують невпевненість у довгостроковій перспективі існування ІТ-сектору та бажання працівників перемістити свою діяльність на території з більш сприятливими податковими умовами, де влада дотримується

звичайної логіки, стабільності та діє послідовно. Інакше кажучи, конкуренція за спеціалістів ІТ-сфери є високою і для того, щоб втримати її працівників усередині країни необхідно діяти при оподаткуванні обережно та зважено.

Чи дотримується держава вимог щодо формальної визначеності правових норм у ІТ-оподаткуванні? Так, але не завжди. Наприклад, проєкт Закону № 1708-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії інформаційних технологій» від 07 вересня 2021 р. [49], який нібито за свою мету ставить збільшення інвестиційної привабливості України в ІТ-сфері та посилення конкурентоспроможності України на світовому ринку ІТ-послуг, але насправді, фактично, намагається зруйнувати єдину вигідну модель праці – можливість ІТ-спеціалістам працювати на підставі господарських договорів у статусі фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування. Законопроект дійсно встановлює пільговий режим оподаткування, але тільки для тих ІТ-компаній, які відповідають встановленим вимогам. Однією з невиконуваних вимог є саме обрання контрактної форми трудового договору при оформленні трудових відносин між суб'єктом ІТ-індустрії та працівником. Перехід зі статусу платників єдиного податку в площину штатного працівника не зменшує, а, навпаки, збільшує оподаткування доходів працівників, тому що йдеться вже про систематичні трудові відносини. Тобто збільшується податкове навантаження на фонд оплати праці, який є найбільшою видатковою статтею ІТ-компаній. А на роботодавця (ІТ-компанію) покладаються ще й обов'язки згідно з трудовим законодавством (виплати та гарантії, відпустки тощо). За такої схеми праці роботодавець виступає вже суб'єктом кримінальної та адміністративної відповідальності за порушення трудових прав своїх працівників. Чи зацікавлені в цьому ІТ-компанії?! Відповідь очевидна – ні! До того ж, податковим наслідком зазначеного законопроекту є сплата податку на виведений капітал у розмірі 18 %.

Викладене наводить на думку, що держава схильна збільшувати свої повноваження у сфері ІТ-оподаткування через її високоприбутковість.

Механізми та форми взаємодії суб'єктів господарювання є суто їх економічним вибором, яким вони користуються з огляду на власну вигоди, що є логічним та зрозумілим (податкове планування є законною діяльністю). У якій формі суб'єктам працювати одне з одним, це вже не питання оподаткування. Але ж влада постійно намагається втрутитися в усталені відносини, на жаль, іноді без позитивних пропозицій. Тому, вбачається важливим, щоб у правовідносинах щодо оподаткування ІТ-сфери дотримувався формалізований характер нормативно-правових актів, що виражається у їх якісному юридичному оформленні, з урахуванням вимог стабільності, логічності та послідовності.

На наш погляд, той факт, що 06 вересня 2022 р. зазначений законопроект знято з розгляду, є позитивним сигналом для ІТ-індустрії, незалежно від причин його зняття.

Джерелам податкового права в ІТ притаманна ієрархічність. Ієрархія системи джерел податкового права в ІТ-правовідносинах розташовується залежно від їх юридичної сили і має такий вигляд:

1. Конституція України.
2. Закони України (окремо слід зазначити Податковий кодекс України).
3. Підзаконні нормативно-правові акти.
4. Ратифіковані міжнародні договори, директиви, рекомендації, резолюції Європейського Союзу.
5. Судова практика.

Конституція України як основоположне джерело податкового права загалом містить головні правила, на яких будуються основи оподаткування в Україні. Насамперед мовиться про ст. 67 Конституції України, що встановлює обов'язок кожного сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, встановлених законом, а також щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом. Навколо цього конституційного обов'язку побудовано все наступне податкове законодавство, яке деталізує виконання податкового обов'язку платниками. Ця норма-принцип не робить

виключення для жодної сфери оподаткування. Суб'єкти, що отримують доходи (прибутки) у ІТ-правовідносинах, є такими ж зобов'язаними платниками, як і суб'єкти, що працюють у інших секторах економіки. Такий підхід відповідає принципам загальності оподаткування та рівності всіх платників перед законом.

Конституція України прямо вказує на законодавчу форму встановлення податків в Україні. Так, у її п. 1 ч. 2. ст. 92 закріплено, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. Це положення діє і відносно правового регулювання оподаткування у ІТ-правовідносинах. Як свідчить практика, всі важливі зміни щодо оподаткування ІТ-сфери в Україні вносилися у формі законів.

Оскільки норми Конституції України встановлюють лише основи правового регулювання оподаткування в Україні, то подальша регламентація податкових правовідносин відображається вже на рівні законів та підзаконних актів. В українському податковому законодавстві існує єдиний кодифікований нормативний правовий акт, що регулює оподаткування ІТ-сфери – Податковий кодекс України – та окремі закони, які його деталізують та доповнюють.

Хоча Податковий кодекс України не поділяється на загальну та особливу частини за текстом, він все одно змістовно побудований саме за такою логікою і в ньому зрозуміло виокремлюються норми, що регулюють загальні та спеціальні аспекти оподаткування всіх видів діяльності, пов'язаних з господарською діяльністю (трудової, цивільно-правової, незалежної професійної, підприємницької) у будь-якому секторі економіки. Правовідносини щодо оподаткування ІТ-сектору також сюди належать. Залежно від такої побудови можна виокремити податкові норми, що регулюють загальні положення оподаткування у ІТ-правовідносинах, і спеціальні норми, що регулюють виконання податкових зобов'язань з окремих податків ІТ-платниками. Отже, такі норми, що визначають сферу дії Податкового кодексу України, основні засади податкового законодавства, поняття податку, загальні засади встановлення податків та зборів, види податків, визначення спеціального податкового режиму, поняття платника податку, об'єкта оподаткування, ставки,

права та обов'язки платників податків та контролюючих органів, питання, що регулюють адміністрування податків, податкової звітності, податкового контролю, обліку платників податку та погашення ними податкового боргу та інше, здійснюють загальне правове регулювання оподаткування у ІТ-сфері. Питання сплати ІТ-платниками конкретних податків регулюється вже спеціальними положеннями Податкового кодексу України при встановленні порядку оподаткування податком на додану вартість, податком на прибуток підприємств, податком на доходи фізичних осіб, єдиним податком. Правовою основою сплати єдиного внеску є Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [17]. Отже, головною правовою основою оподаткування ІТ-відносин в Україні є Податковий кодекс України.

Закони, що регулюють окремі питання оподаткування ІТ-діяльності, також діють не окремо, а в єдності з Податковим кодексом України, змінюючи та доповнюючи його, що є логічним, адже їх положення стосуються впорядкування сплати будь-яких податків, платниками яких є суб'єкти ІТ-індустрії, і порядок сплати яких регулюється цим Кодексом. Зокрема, це закони України: «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-IX, «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та /або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» від 03 червня 2021 р. № 1525-IX [50; 48].

На відносини, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ІТ-сектору в Україні, поширюється дія не тільки податкових норм права, закріплених у Податковому кодексі України та підзаконних нормативно-правових актах, а й норм інших галузей права, визначення та поняття яких є вже «відшліфованими» та загальноприйнятими в законодавчому розумінні. Це норми Цивільного

кодексу України [51], Господарського кодексу України [52], Кодексу законів про працю України [53]; законів України: «Про державну підтримку розвитку індустрії програмної продукції» від 16 жовтня 2012 р. № 5450-VI [54], «Про електронні довірчі послуги» від 05 жовтня 2017 № 2155-VIII [55], «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 р. № IV [56], «Про електронну комерцію» від 03 вересня 2015 р. № 675-VIII [57], «Про електронні комунікації» від 16 грудня 2020 р. № 1089-IX [58], «Про захист інформації в інформаційно-комунікаційних системах» від 05 липня 1994 р. № 80/94-ВР [59], «Про Концепцію Національної програми інформатизації» від 04 лютого 1998 р. № 75/98-ВР [60], «Про науково-технічну інформацію» від 25 червня 1993 р. № 3322-XII [61], «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 15 грудня 1993 р. № 3687-XII [62], «Про охорону прав на компонування напівпровідникових виробів» від 05 листопада 1997 р. № 621/97-ВР [63], «Про авторське право і суміжні права» від 01 грудня 2022 р. № 2811-IX [64]; підзаконних нормативних актів: постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Правил надання та отримання телекомунікаційних послуг» від 11 квітня 2012 р. № 295 [65], постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку легалізації комп'ютерних програм в органах виконавчої влади» від 04 березня 2004 р. № 253 [66], постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Правил забезпечення захисту інформації в інформаційних, електронних комунікаційних та інформаційно-комунікаційних системах» від 29 березня 2006 р. № 373 [67], розпорядження Кабінету Міністрів «Про затвердження Концепції легалізації програмного забезпечення та боротьби з нелегальним його використанням» від 15 травня 2002 р. № 247-р [68].

У системі таких нормативно-правових актів можна виокремити ті, що повністю присвячені регулюванню питань, пов'язаних з інформатизацією, обігом інформації, створенням та застосуванням інформаційних систем та технологій, наприклад, закони України: «Про електронні довірчі послуги», «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронну комерцію», «Про електронні комунікації» та ін. Не зважаючи на те, що їх

положення стосуються виключно інформаційних відносин, їх також слід віднести до джерел податкового права, хоча й опосередковано, адже без використання їх понять та категорій, положень щодо правового регулювання неможливо сповна охопити процес оподаткування ІТ-сфери в Україні. Так, наочним прикладом цього є Закон України «Про електронну комерцію», який визначає організаційно-правові засади діяльності у сфері електронної комерції в Україні, встановлює порядок вчинення електронних правочинів із застосуванням інформаційно-комунікаційних систем. Завдяки цьому нормативному акту було врегульоване фактичне активне переміщення частини економіки у віртуальне середовище інтернету, що здійснилося спочатку в реальному житті, а потім уже було врегульоване правом (цивільним законодавством). Завдяки електронним перевагам та можливостям точно та швидко виконували поставлені завдання, продавці, посередники та покупці стали використовувати інформаційні технології для здійснення купівлі-продажу, обміну товарів та надання послуг, укладення інших цивільно-правових угод у електронному форматі (під електронною комерцією розуміються відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-комунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру, а під електронною торгівлею розуміється господарська діяльність у сфері електронної купівлі-продажу, реалізації товарів дистанційним способом шляхом вчинення електронних правочинів із використанням інформаційно-комунікаційних систем (ст. 3 Закону України «Про електронну комерцію»). Отже, йдеться про звичайну господарську діяльність, тільки переміщену у віртуальне середовище, яка має своїм економічним наслідком не лише задоволення необхідних потреб, а й отримання доходу чи прибутку, що є вже предметом податково-правового регулювання. На першому етапі (до законодавчого регулювання) така діяльність давала можливість уникнути оподаткування. Після правового

врегулювання нормами цивільного й далі податкового права «вікно можливостей» закрилося.

Ще раз варто наголосити, що правове регулювання оподаткування ІТ-відносин в Україні здійснюється не тільки на підставі податкових норм права, але й норм інших галузей законодавства (насамперед цивільного та господарського), а також, що лише в такому взаємопов'язаному розвитку стає можливим якомога повне врегулювати питання оподаткування діяльності від ІТ-індустрії в Україні.

Слід погодитися з висновком учених, які про особливості розвитку інформаційно-технологічних відносин зазначають, що: «Особливості інформаційно-технологічних відносин зважаючи на їх виникнення та існування у віртуальному світі цифрової та електронної комунікації зумовлюють те, що за інтенсивністю свого розвитку вони завжди випереджатимуть законотворчий процес» [3, с. 116]. Для розвитку податкового законодавства це означає як стрімку появу нових термінів та понять, які необхідно використовувати з метою оподаткування (приміром, електронні послуги, електронні примірники, пошукова система, ігрові платформи, стрімінгові сервіси, електронні ресурси, хмарні сервіси, хостинги, програмне забезпечення, вебпортал, електронна комерція, електронна торгівля, інтернет-магазин, електронний правочин, суб'єкт електронної комерції, мережевий ідентифікатор тощо), так і суттєве розширення критеріїв оподаткування. Наприклад, як правило, будь-яка держава при здійсненні своєї податкової юрисдикції обирала один критерій: або резидентство, або територіальність. Більшість держав зупинилася на критерії резидентства як більш вигідного для оподаткування та державних фіскальних інтересів. Принцип територіальності (право оподатковувати дохід за місцем його отримання, тобто податки сплачуються в бюджет тієї країни, на території якої їх отримано) виник ще задовго до резидентства, його роль та значення з часом зменшилась, а тому він не був таким поширеним у сучасному світі, як принцип резидентства. Дедалі менше держав його застосовували. Але розвиток інформаційно-електронних технологій та комунікацій надали цьому принципу

«друге дихання». Сьогодні багато країн світу, хоча й недавно (починаючи з 2015–2017 років, а в Україні – з 2021 р. (Закон № 1525), повернулися до цього принципу. Мовиться про оподаткування доходів нерезидентів – іноземних компаній, які не мають фізичної присутності на території конкретних країн і які постачають електронні послуги фізичним особам у відповідних обсягах за місцем постачання, яке розташоване на митній території відповідної країни. Отже, тепер перед сучасними державами не постає проблема вибору щодо принципу податкової юрисдикції держави. Фіскальні потреби та поява нових форм і видів об'єктів оподаткування (електронних послуг) змушує об'єднувати резидентство та територіальність і застосовувати їх разом залежно від фіскального інтересу держави. Тож, податкове законодавство має оперативно реагувати на появу нових об'єктів і предметів віртуального простору та застосовувати до них механізм правового регулювання з метою їх оподаткування. І тут слід ще раз погодитись з викладеним вище висновком, але вже стосовно податкового законодавства. Варто лише доповнити, що наразі постала проблема перед службовцями фіскальної служби розумітися не тільки в економічних та юридичних знаннях щодо норм податкового права, а ще й володіти інформаційно-цифровими навичками. До речі, це стосується більшою мірою будь-якого державного службовця і меншою – пересічної особи.

Джерелом податкового права в Україні є чинні міжнародні договори, конвенції, рекомендації, резолюції та декларації. Відповідно до ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Згідно зі ст. 2 Закону України «Про міжнародні договори України» від 29 червня 2004 р. № 1906-IV міжнародний договір України – це укладений у письмовій формі з іноземною державою або іншим суб'єктом міжнародного права, який регулюється міжнародним правом, незалежно від того, міститься договір в одному чи декількох пов'язаних між собою документах і незалежно від його конкретного найменування (договір, угода, конвенція, пакт, протокол тощо) [69].

Слід одразу зазначити, що без урахування правових позицій та підходів щодо оподаткування ІТ-діяльності на міжнародному рівні неможливо розвивати та вдосконалювати внутрішнє законодавство в цій частині. Адже сам екстериторіальний зміст віртуального простору, інтернет-простору зумовлює необхідність уніфікації та конвергенції міжнародного та національного законодавства в цій сфері, що здійснюється завдяки процесу імплементації. Імплементація норм міжнародного права в національне законодавство – це складний процес, що являє собою цілеспрямовану організаційно-правову діяльність держав, яка здійснюється індивідуально, колективно або в рамках міжнародних організацій з метою своєчасної, всебічної та повної реалізації прийнятих ними відповідно до міжнародного права зобов'язань [70, с. 62]. Щодо сутності імплементації, то вона полягає не в трансформації міжнародно-правових норм у норми національного права, а в процесі сприйняття національним правом правил міжнародних договорів. Головною метою цього є не зміна нормативно-правових актів, правових принципів та законів загалом, а поступова трансформація національної системи права для зближення законодавства однієї держави з іншою або створення єдиного механізму, який би висловлював погляди всієї світової спільноти [71]. Серед способів імплементації норм міжнародного права виокремлюють рецепцію, трансформацію та відсилання.

Рецепція – це текстуальне повторення нормотворчим органом держави змісту міжнародно-правової норми в статті нормативно-правового акта. Трансформація – це переробка тексту міжнародного акта чи окремих його статей на основі загальної норми національного права [146, с. 66-67]. Головною умовою трансформації є переформулювання норм так, щоб вони відрізнялись від тексту в першоджерелі, зберігаючи саму сутність і зміст, при чому внутрішньодержавне право приводиться у відповідність до міжнародних стандартів. Виокремлюють два види трансформації: 1) загальна, яка полягає у включенні всього або частини міжнародного права на основі загальної норми національного права; 2) спеціальна, яка передбачає переробку тексту

міжнародного права на національне законодавство. Відсилання є вказівкою у внутрішньодержавному нормативно-правовому акті на міжнародне право як на джерело, що регулює ці відсильні відносини. Відсилання санкціонує пряме застосування суб'єктами внутрішнього права норм міжнародного права у внутрішньодержавних правовідносинах [146, с. 68]. Воно звернено до спеціальних міжнародних договорів, до яких слід звертатися під час імплементації норм міжнародного права в національне законодавство, та діє щодо міжнародних договорів чи рішень організацій, які вже укладені державою або будуть укладені в майбутньому. Виокремлюють два види відсилання: 1) загальне, яке вказує на те, що всі чинні міжнародні договори є частиною національного законодавства України (ст. 9 Конституції України); 2) спеціальне, яке передбачає те, що певна стаття національного законодавства містить частини відповідного міжнародного договору [71].

Імплементація норм міжнародного права у сфері ІТ-оподаткування здійснюється в Україні на підставі двох напрямів: 1) використання та приєднання до міжнародних актів, що в цілому регулюють питання визначення та розвитку інформаційно-комунікаційних технологій у будь-якій сфері буття. Поняття інформаційних явищ і об'єктів, що визначаються такими актами, використовуються в загальному національному інформаційному законодавстві, а вже потім у податковому вітчизняному законодавстві. Наприклад, такий інформаційний винахід з фінансового світу, як віртуальна валюта спочатку було закріплено в міжнародних актах (Директива Європейського Парламенту і Ради ЄС від 30 травня 2018 р. «Про внесення змін до Директиви (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму та про внесення змін до директив 2009/138/ЄС і 2013/36/ЄС; Звіт FATF «Віртуальні валюти. Ключові визначення і потенційні ризики в сфері ПВК/ФТ» [72; 73]), потім був використаний у вітчизняному фінансовому законодавстві (08 вересня 2021р. прийнято законопроект № 3637 «Про віртуальні активи» від 11 червня 2020 р. [74], яким визнані віртуальні валюти (активи) як законний платіжний засіб (попередня

позиція НБУ визначала віртуальні валюти як грошові сурогати, що йшло в розріз із загальноприйнятими позиціями країн ЄС та США, а тому держава відкоригувала законодавство у цьому напрямку). У свій час фіскальна служба України також чекала на прийняття цього законопроекту для того, щоб врегулювати питання оподаткування операцій з віртуальною валютою (Індивідуальна податкова консультація від 30 листопада 2020 р. № 4907/ППК/99-00-04-04-02-09 [75]); 2) використання та приєднання до спеціальних міжнародних актів, що містять норми, спрямовані на врегулювання питань виключно у сфері оподаткування ІТ-діяльності. Перша група актів є важливими, тому що дають первинне визначення та тлумачення поняттям, які потім використовуються вже як данність у міжнародних податкових актах, а далі – у національному законодавстві будь-якої країни, що приєдналася до таких міжнародних норм.

До першої групи можна віднести, наприклад, Декларацію про свободу комунікацій в Інтернет, прийняту Комітетом міністрів Ради Європи 28 травня 2003 р. [76]; Європейську конвенцію про транскордонне телебачення, вчинену 05 травня 1989 р. [77]; Рекомендацію «Про розвиток та використання багатомовності та загального доступу до кіберпростору», прийняту на 32-й сесії Генеральної конференції ЮНЕСКО у 2003 р. [78]; Декларацію тисячоліття ООН, затверджену резолюцією 55/2 Генеральної Асамблеї від 08 вересня 2000 р. [79]; Женевську Декларацію принципів «Побудова інформаційного суспільства: глобальна задача в новому тисячолітті», прийняту за результатами Всесвітнього саміту з питань інформаційного суспільства, що проходив у два етапи в Женеві 10–12 грудня 2003 р. і в Тунісі 16–18 листопада 2005 р. [80]; Директиву Ради 91/250/ЄЕС від 14 травня 1991 р. про правову охорону комп'ютерних програм (ОВ L 122, 17.05.1991, с. 42) [81] тощо. Хоча саме приєднання до вказаних міжнародних норм права у сфері регулювання інформаційних відносин і не висуває жорстких імперативних зобов'язань Україні щодо використання цих положень у внутрішньому законодавстві, але вони все одно впливають на законотворчий процес на національному рівні.

Імплементація міжнародних норм другого напрямку здійснюється шляхом загальної та спеціальної трансформації, рецепції та загального та спеціального відсилання.

Прикладом спеціальної трансформації норм вітчизняного податкового законодавства можна навести прийнятий Верховною Радою України 03 липня 2021 р. Закон № 1525, що зобов'язує іноземні компанії (компанії-нерезиденти), які постачають електронні послуги фізичним особам в обсягах, що перевищують еквівалент 1 млн грн за рік, зареєструватися платниками податку на додану вартість за спрощеною процедурою та сплачувати цей податок до бюджету України. Підставою для прийняття цього Закону стала Директива Європейської комісії № 2018/0072 «Щодо оподаткування цифрових послуг, що постачаються Інтернет-компаніями нерезидентами (Інтернет-концернами) у віртуальному просторі» [82]. Хоча ця Директива не була прийнята внаслідок того, що країни-учасниці не дійшли єдиного консенсусу, але все ж таки вона дала змогу визначити загальні положення щодо означеного питання і завдяки їй країни ЄС зробили значний крок уперед в окресленому напрямі. Україна також використала положення Директиви з метою врегулювання цього питання на національному рівні.

Відповідно до згаданої Директиви № 2018/0072 до суб'єктів оподаткування належать компанії, які мають сукупний дохід за фінансовий рік з усіх країн, в яких здійснюють діяльність, у розмірі, що перевищує 750 млн євро, з яких дохід, отриманий від провадження діяльності на території держав-членів ЄС повинен перевищувати 50 мільйонів євро. До об'єкта оподаткування віднесені реклама, що розміщена на цифрових інтерфейсах; надання користувацького доступу до багатостороннього цифрового інтерфейсу, за допомогою якого останні знаходять інших користувачів та взаємодіють з ними; передача даних про користувачів, що були зібрані під час взаємодії користувачів з розміщеною рекламою [82]. Оподаткування здійснюється за місцем знаходження користувача. При цьому, вважається, що користувач перебуває на території тієї чи іншої держави-члена ЄС, якщо користування

Інтернет-послугами здійснюється за допомогою терміналів (стаціонарних чи мобільних), розташованих на відповідній території.

Основні положення (статті) тексту Директиви № 2018/0072 було перероблено на основі податкової норми національного права. Порівняльний аналіз тексту Директиви № 2018/0072 та Закону № 1525 дозволяє дійти висновку, що суб'єкт та об'єкт оподаткування збігаються (платниками «цифрового» податку є нерезиденти, які не мають постійного представництва та постачають на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам-підприємцям, не зареєстрованим платниками податку на додану вартість, електронні послуги; об'єктом оподаткування є електронні послуги, до яких належать послуги, які постачаються через мережу Інтернет автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях); збігаються й деякі види таких послуг (постачання електронних примірників, надання доступу до зображень, текстів та інформації, у тому числі, але не виключно, підписка на електронні газети, журнали, книги, надання доступу та/або завантаження фотографій, графічних зображень, відеоматеріалів; надання доступу до баз даних, включно з користуванням пошуковими системами чи службами каталогів в інтернеті; постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/ або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, включаючи постачання послуг з участі в таких іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів; надання доступу до інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів, зокрема, але не виключно, розміщених на платформах спільного доступу до інформації чи відеоматеріалів тощо). Однаково розуміється й підстава податкової юрисдикції держави – місце постачання електронних послуг (B2C).

При цьому суттєво відрізняється ставка оподаткування: в Україні це 20 %,

а згідно з Директивою – 3 %, а також обсяг доходу: дохід компанії всередині ЄС за відповідний фінансовий рік має перевищувати 50 млн євро, а в Україні – еквівалент 1 млн грн, тобто за умови, що іноземні компанії (компанії-нерезиденти) постачають електронні послуги фізичним особам в обсягах, що перевищують еквівалент 1 млн грн на рік. Але саме такі відмінності і враховують особливості податкової дійсності України. Не можна порівнювати економічне становище ЄС та України, благополуччя якого будується, у тому числі на податкових надходженнях до бюджету. Україна потребує суттєвих податкових надходжень, адже має величезний зовнішній борг та безліч фінансових видатків всередині країни. Тому в Україні й застосовується висока ставка податку при низькому порозі входу в коло платників «цифрового» податку. Хоча з позицій міжнародного податкового права це є суттєвим недоліком, тому ставка щодо такого податку в країнах ЄС варіюється між 3 % та 7 % (і 7 % вважається високою), а такий критерій визначення платником зазначеного податку, як обсяг доходів компанії за відповідний фінансовий рік, у всіх країнах ЄС практично однаковий – такий дохід має перевищувати 50 млн євро. До того ж, представники компаній-платників, в тому числі Google і Amazon висловлюють думку, що оподаткування електронних послуг повинно відбуватись на підставі єдиних правил, що мають діяти в усіх країнах, де надаються ці послуги, а не на підставі окремих законів у кожній країні. Зрозуміло, що для них це вигідно, проте для України ні, тому вона повинна враховувати свої національні інтереси.

Прикладом рецепції норм податкового національного законодавства є Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28 лютого 2019 р. № 2692-VIII [83]. Ратифікацією цієї Конвенції Україна взяла на себе зобов'язання про обов'язкове виконання деяких відповідних положень Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), який є комплексом заходів щодо протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під

оподаткування. План дій BEPS – це міжнародний проєкт Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країн G20 з розробки зазначених вище заходів [84]. Його упровадження зумовлене потребою розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподатковуваного прибутку до низькоподаткових юрисдикцій. Україна приєдналась до цього Плану 01 січня 2017 р. Для його виконання 16 січня 2020 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». Не зупиняючись загалом на його характеристиці, звернемо увагу на те, у чому полягає рецепція національних податкових норм у сфері IT-оподаткування. Нагадаємо, що рецепція – це текстуальне повторення нормотворчим органом держави змісту міжнародно-правової норми в статті нормативно-правового акта.

План дій BEPS включає в себе 15 кроків його реалізації країнами. Для України обов'язковими визначено такі: 5. протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності; 6. запобігання зловживанням перевагами, передбаченими двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування; 13. документація ТЦО та звітність в розрізі країн; 14. механізми вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Усі інші кроки мають рекомендаційний характер. Серед них: розробка правил для оподаткування цифрового сектору економіки, боротьба з наслідками гібридних податкових схем, розроблення ефективних правил контролю за КІК, обмеження вирахування відсотків (фінансових виплат) з бази оподаткування, боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва, вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, створення системи аналізу та моніторингу інформації щодо ризиків BEPS (ризик-орієнтована система), обов'язкове розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування, багатостороння

конвенція (MLI) про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування [84]. Не аналізуючи імплементацію цих норм у вітчизняне законодавство загалом, виокремимо ті, що стосуються рецепції норм у податкове ІТ-законодавство.

Так, Україна текстуально відтворила у своєму нормативному акті (Податковому кодексі України) концепцію оподаткування КІК (контрольованих іноземних компаній), яка закріплена в Плані дій BEPS та яка надала можливість оподатковувати прибуток іноземних компаній, контрольованих її резидентами. Контрольованою іноземною компанією визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи - резидента України або юридичної особи - резидента України відповідно до правил, визначених цим Кодексом [15, пп. 39².1.1 п. 39².1 ст. 39]. Законодавець повністю врахував у Податковому кодексі України підстави, що пропонуються нормою BEPS для визнання іноземної компанії контрольованою тільки стосовно власних резидентів. Зокрема, іноземна компанія визнається контрольованою іноземною компанією, якщо фізична особа - резидент України або юридична особа - резидент України: (а) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 50 відсотків, або (б) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 10 відсотків, за умови що декілька фізичних осіб - резидентів України та/або юридичних осіб - резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків, або (в) окремо або разом з іншими резидентами України - пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над іноземною юридичною особою [15, пп. 39².1.2 п. 39².1 ст. 39]. Концепція фактичного контролю також у цілому взята з міжнародної норми BEPS. Це: 1) надання зобов'язальних вказівок органам управління іноземної компанії; 2) здійснення операцій за банківськими рахунками юридичної особи або можливість блокувати операції за такими рахунками; 3) зазначення особи засновником (бенефіціаром, фактичним вигодонабувачем) юридичної особи під час відкриття рахунків такою

іноземною компанією тощо [147]. Поняття об'єкта оподаткування, скоригованого прибутку, контролюючої особи, податкових обов'язків також відповідають нормам, встановленим у Плані дій BEPS. Імплементація зазначених норм прямо стосується і оподаткування ІТ-платників.

Згідно із Законом № 466-IX громадянин України або національна юридична особа, що живе (zareєстрована) та здійснює свою господарську діяльність в Україні і при цьому володіє компанією за кордоном (контрольованою іноземною компанією), повинна надати податкову звітність про її діяльність у встановленому законодавством порядку. Якщо оборот такої компанії перевищує 2 млн євро на рік, то необхідно сплатити з прибутку 18 % ПДФО та 1,5 % військового збору, якщо платник є фізичною особою, або 18 % з прибутку КІК, якщо платником є українська компанія – юридична особа, яка є контролером цієї компанії.

Як уже зазначено в тексті дисертаційного дослідження, багато українських ІТ-компаній (їх власники) реєструють бізнес у Європі або США через потребу просування своїх продуктів на зовнішніх ринках, оскільки ІТ-діяльність є екстериторіальною за своєю суттю. Пункт 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України передбачає штрафи за неподання контролюючою особою звіту про контрольовані іноземні компанії. Неподання такого звіту, невідображення платником у звіті всієї інформації та відомостей стосовно фінансових операцій, неповідомлення контролюючому органу про набуття частки в іноземній юридичній особі, неподання або подання не в повному обсязі платником документації з трансфертного ціноутворення, копій первинних документів щодо КІК вважається ухиленням від сплати податків та зборів з усіма негативними наслідками.

Раніше резиденти України повинні були сплачувати податки тільки з тих доходів, що надійшли на українські рахунки. У разі не розподілення свого прибутку іноземною компанією, зокрема, серед українських власників у держави не було можливості оподатковувати його податками. Проте, за новим законодавством податковим органам надається право оподатковувати

нерозподілений прибуток КІК, навіть якщо гроші фактично не надійшли на українські рахунки, а залишилися на іноземних. Звісно, що таке нововведення збільшує податковий тягар платників податків і стосується воно здебільшого саме сфери ІТ, тому що багато українських ІТ-підприємців та ІТ-компаній реєструють КІК для продажу продукції та/або діяльності перспективного з точки зору прибутковості стартапа на іноземних ринках. Багато КІК зареєстровано в США, Канаді, Великобританії, Ірландії, Естонії, на Кіпрі, Мальті та в Гонконзі.

Окрім цього, новий податковий обов'язок (п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України) ІТ-платників породжує для них появу нових додаткових видатків, а саме видатків на фінансову звітність. Уже зазначалось, що для підготовки документів для українських контролюючих органів платникам доведеться наймати сертифікованого аудитора в країні КІК, що коштує кілька тисяч доларів США, і перекладача, щоб перекласти всі звіти українською. Як додаток до цього, контролюючий орган має право витребувати будь-які документи щодо господарської діяльності платника: контракти, інвойси, розрахунки тощо, які теж необхідно буде перекласти українською і сплатити за це додаткові кошти. За неподання податкової звітності щодо КІК та недотримання норми п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України встановлено санкцію у вигляді штрафу. Незручність та тягар у цьому випадку полягають у тому, що КІК може й не отримати прибутку протягом звітного податкового періоду або взагалі бути збитковою, проте подання звітності все одно є обов'язковою.

Такий метод імплементації, як загальне та спеціальне відсилання застосовується при укладанні міжнародних договорів про запобігання подвійного оподаткування і стосується, у тому числі ІТ-діяльності¹. Наразі

¹ Конвенція між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та майно від 20.04.1999; Конвенція між Урядом України та Урядом Ірландії про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та доходи на відчуження майна від 17.08.2015; Конвенція між Урядом України та Урядом Республіки Мальта про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 28.08.2017; Конвенція між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим

триває робота щодо синхронізації положень понад 70-ти діючих міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування з нормами Плану дій BEPS.

Отже, імплементація норм міжнародного права у внутрішнє податкове законодавство у сфері ІТ-діяльності здійснюється за допомогою таких видів, як трансформація, рецепція та відсилання залежно від цілей, які ставить перед собою законодавець, та міжнародних зобов'язань держави. При рецепції має місце текстуальне повторення нормотворчим органом держави змісту міжнародної податково-правової норми в статті національного нормативно-правового акта. При трансформації відбувається переробка тексту міжнародного податкового акта чи окремих його статей на основі податкової норми національного права, а відсилання санкціонує пряме застосування суб'єктами внутрішнього права норм міжнародного податкового права у внутрішніх податкових правовідносинах.

Наступним джерелом податкового права у сфері ІТ-діяльності є судова практика. Відповідно до однієї із загальних класифікацій джерел права судова практика є формально необов'язковим, вторинним джерелом права [85; 86; 87]. Вона може надати переконливе обґрунтування для судового рішення, однак посилення лише на неї недостатньо, оскільки його слід поєднувати з посиланням на відповідний нормативно-правовий акт, нормативно-правовий договір чи інше джерело права. Проте, судова практика може виступати як формально обов'язкове джерело права, коли законодавець прямо вказує на обов'язковість висновків у відповідних судових актах [88]. Загалом судова практика – це сукупність судових рішень, що є результатом професійної діяльності суддів вищих судових інстанцій у сфері правозастосування та правотлумачення певної категорії справ, які внаслідок своєї багаторазовості й

ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протокол до неї від 06.12.2012; Конвенція між Урядом України та Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 20.05.1999; Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 25.02.1999; Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна від 22.08.1996; Угода між Урядом України та Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 18.10.1996; Конвенція між Урядом України і Урядом Арабської Республіки Єгипет про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 27.02.2002.

одноманітності застосування виступають правовим зразком для наступних судових рішень в аналогічних справах [88].

Як уже зазначалося вище, податкове законодавство являє собою систему одних з найскладніших норм національного права, що об'єктивно призводить до різних конфліктних ситуацій та спорів у процесі їх реалізації. Слід наголосити, що норми права, які регулюють оподаткування ІТ-відносин в Україні, є більш дискусійними та заплутаними, ніж загальні податкові норми, тому що регулювання таких відносин відбулося набагато пізніше, ніж податкове регулювання інших секторів діяльності платників податків. На початку 90-х років ХХ століття в Україні почало формуватися податкове законодавство та податкова система України загалом і на той час ІТ-відносини не отримали свого відповідного законодавчого закріплення. Бурхливий розвиток ІТ-сектору в Україні пов'язують з 2000-ми роками. У той час галузь набирає обертів, створюється Асоціація «ІТ України», виникає таке поняття, як «фрілансери», а головне – галузь починає отримувати значні доходи, що неминуче привертає увагу контролюючих органів з метою правового врегулювання податкового питання у цій сфері. Тому питання щодо оподаткування ІТ-сектору є відносно «молодим» та не таким усталеним, як впорядкування податкових обов'язків у інших податкових правовідносинах.

Ще однією серйозною причиною, що сприяє плутанині та ускладненню регулювання оподаткування ІТ-відносин, є безпосередньо інформаційно-комунікаційні технології, які є вузьким предметом діяльності та знань окремого кола людей – ІТ-спеціалістів. Саме вони розуміють, розробляють і створюють нові поняття та терміни в цій сфері, які ще здебільшого є незрозумілими та незвичними для представників інших професій, у тому числі й юридичних (йдеться про звичайну цифрову грамотність). Не розуміння суто інформаційних понять з цієї сфери знань і одночасна необхідність надати їм законодавчого визначення призводять до прийняття недосконалих та суперечливих норм у сфері оподаткування ІТ-діяльності. Як правило, до того, аніж ці суперечності в подальшому роз'яснюються у законах (Податковому

кодексі України), першим, хто стикається з означеними проблемами (податковими спорами між ІТ-платниками та податковими органами), є саме судова система. У такій ситуації судова практика з'ясовує, розкриває, конкретизує і тлумачить зміст податкової норми, що застосовується в ІТ-відносинах, у своїх судових рішеннях. Сьогодні ця практика є ще неусталеною та незначною. Тим не менш, уже зараз можна зацентувати увагу на найбільш спірних питаннях, що виникають під час оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

Аналіз податкових спорів між платниками ІТ-індустрії та контролюючими (податковими) органами дає змогу дійти висновку, що судова практика, яка склалася у цій сфері, стосується спорів, що виникають при сплаті податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску (хоча останній не є податком, але він є об'єктом контролю податкових органів і «прив'язаний» до фонду оплати праці).

В ІТ-податкових правовідносинах, що виникають у зв'язку зі сплатою податку на прибуток, доволі нерідко трапляються випадки, за яких податкові органи донараховують суб'єктам господарювання податкові зобов'язання через те, що, на їх думку, та чи інша господарська операція насправді не здійснювалась, тобто має місце невизнання факту. Така поведінка та спосіб мислення контролюючих органів є проблемою, оскільки довести факт надання інформаційних послуг за допомогою матеріальних категорій (доказів) вкрай важко. Хоча потрібно також наголосити, що контролюючі органи небезпідставно займають таку дещо упереджену позицію, оскільки крім суб'єктів, які реально здійснюють інформаційну діяльність, існує безліч тих, що під виглядом ІТ-діяльності проводять фіктивні господарські операції. Наприклад, як вбачається з постанови Касаційного адміністративного суду від 18 червня 2019 р. у справі № 2а-1399/11/2670 [89] платник податків не переконав суд у реальності господарських відносин, щоб домогтися скасування донарахованих податкових зобов'язань. Верховний суд зазначає, що судами

попередніх інстанцій встановлено, що проведеною контролюючим органом перевіркою встановлено, що господарські операції з контрагентом не спричинили настання реальних правових наслідків, з огляду на те, що такі операції, на думку контролюючого органу, фактично не відбувались та мають формальний характер. За даними перевірки суб'єкта господарювання останній не має фінансово-господарських можливостей для виконання робіт, за даними податкової звітності вбачається відсутність трудових, виробничих та інших ресурсів, необхідних для виконання робіт, зазначений суб'єкт відсутній за своїм зареєстрованим місцезнаходженням. Крім того, суд зазначає, що компанія не надала будь-якого листування з контрагентом, доказів обміну комерційними пропозиціями з приводу укладання договорів, представник компанії також не зміг пояснити, яким чином укладались наведені вище угоди, яким чином виконувались ці роботи та як саме контролювались, як не було надано і будь-яких доказів з приводу необхідності та доцільності щомісячного придбання робіт з розробки та впровадження відповідного програмного забезпечення, а також позитивного результату (впливу, ефекту) від впровадження та застосування такого програмного забезпечення. Суд також заявив, що розробка програмного забезпечення потребує певного виду устаткування, кваліфікованих працівників у відповідній сфері та є специфічним видом діяльності, у той час як основним видом діяльності компанії є діяльність, що ніяк не пов'язана зі сферою інформарційних технологій.

Як вже зазначалось, головною проблемою при обчисленні та сплаті податку на прибуток є те, що факт надання інформаційних (консультаційних) послуг ІТ-платнику важко підтвердити беззаперечними доказами й тому в контролюючого органу виникає підозра, що під виглядом надання інформаційно-комунікаційних послуг часто здійснюють фіктивні операції. Своєю чергою, підтвердити факт того, що в цьому конкретному випадку здійснюється не фіктивна, а законна діяльність, та ще й з дотриманням усіх умов національного податкового законодавства не завжди насправді є можливим.

Крім того, потрібно пам'ятати, що ІТ-сфера є галуззю, орієнтованою на експорт, тож більшість ІТ-спеціалістів надають свої послуги іноземним замовникам. Що це означає? Це означає те, що в ІТ-сфері об'єктивно присутні іноземні суб'єкти господарювання та бізнесу (до того ж, внутрішній ринок надання ІТ-послуг розвинений слабо) і працюють такі суб'єкти з дотриманням норм права своїх держав. І те, що є законним в іншій державі, не завжди є законним в Україні. Наприклад, іноземним замовником ІТ-послуги, ІТ-продукції є громадянин Великобританії, згідно із законодавством якої він одноосібно може зареєструвати компанію протягом одного дня, а через три дні (або на наступний день) ліквідувати її з дотриманням законодавства своєї держави та без повідомлення контрагента – ІТ-платника з України, з яким він мав цивільні або інші правові відносини. Тобто, він може працювати лише три дні або менше, місяць, рік тощо. Усе залежить від мети такого створення. Його компанія складається з нього одного. Документація, яку при цьому провадить іноземний замовник ІТ-послуги, є дуже спрощеною. Такими своїми діями він не порушує закони своєї країни. Документи обліку та підтвердження фінансових операцій, на яких наполягають контролюючі органи в Україні, у Великобританії взагалі не передбачені для цього прикладу. Тобто такий контрагент не генерує зазначені документи взагалі. Звісно, що для податкових органів України такий іноземний контрагент є дуже підозрілим на предмет здійснення фіктивної діяльності з резидентом ІТ-платником. Для податкового органу України є незвичним, що одна людина може створити компанію, може не мати основних засобів, персоналу, виробничих активів, достатніх для виконання укладених договорів, хоча і нашим вітчизняним законодавством дозволено одноосібно створювати господарські товариства та здійснювати діяльність. Зрозуміло й те, що ніякі реєстрові перевірки нерезидента, на яких наполягає податковий орган, національний ІТ-платник здійснити можливості не має (він і не зобов'язаний цього робити); не має він можливості й отримати належно засвідчені копії всіх документів. Загалом, чим менше підтверджується діяльність ІТ-платника з іноземними контрагентами та чим більше

відрізняється іноземна господарська діяльність за своєю організаційно-правовою формою, процедурними особливостями від української, тим більше підозр на предмет її фіктивності виникає в контролюючих органів. Це може мати місце (і насправді має), навіть, якщо ІТ-платник нічого не приховує і законно нараховує та сплачує податок на прибуток. Чи можна вважати підхід судової практики в сенсі підтримання позиції податкових органів правильним? Вважаємо, що ні. Постійно необхідно враховувати особливості ІТ-послуг, надання їх у віртуальному просторі, «мінливість», мобільність, екстериторіальність тощо. Це не замкнута в межах держави діяльність і не може бути такою. Тому виходом з такої ситуації вважаємо уніфікацію та гармонізацію норм податкового законодавства із законодавством зарубіжних країн (особливо тих, з якими є розвинуті відносини з надання послуг у цій сфері), про що мовилося раніше. При цьому така уніфікація має стосуватися не тільки загальних засад оподаткування (види податків, ставки, платники), а й дрібних процесуальних питань. Для ІТ-платників процесуальні вимоги щодо підтвердження їх діяльності з іноземними контрагентами та надання останнім ІТ-послуг повинні бути спрощені з урахуванням правил іноземного законодавства.

Судова практика роз'яснює проблеми, що виникають і при оподаткуванні ІТ-відносин податком на додану вартість. Податкові спори в цих правовідносинах виникають загалом щодо питання застосування пільги при сплаті податку на додану вартість. Податковий кодекс України встановлює звільнення від оподаткування ПДВ операцій постачання програмної продукції та операцій із програмною продукцією, плата за які не є роялті. Вказана норма містить перелік видів програмної продукції, на які поширюється дія пільги (операційні системи, примірники комп'ютерних програм, розширення функціоналу комп'ютерних програм тощо). Податкові спори щодо застосування цієї норми податкового права загалом пов'язані з віднесенням конкретного продукту до переліку пільгових видів програмної продукції. Так, можна зосередити увагу на постанові Дніпропетровського апеляційного

адміністративного суду від 01 березня 2018 р. у справі №804/4301/17 [91]. Позивачем у цій справі є компанія, що продає побутову техніку. Але разом із технікою вона реалізовувала споживачам ключ для активації мобільного додатка, який серед іншого здійснює онлайн-підтримку споживачів, надає консультації щодо ремонту техніки. За позицією податкового органу такий ключ не є компонентом програми, оскільки не змінює її функцій, а тому операцію з його реалізації (постачання) не може бути звільнено від сплати ПДВ. Суд першої інстанції, з яким погодився апеляційний суд, став на бік платника податків, погодившись з правом платника на податкову пільгу в цій ситуації. Аргументи суду, які можна використовувати в аналогічних ситуаціях, є такими: 1) реалізацію ключа активації програми здійснюють за замовчуванням, оскільки покупцеві під час купівлі товару не повідомляють про продаж коду активації; 2) без введення ключа жодна версія програмного продукту не буде доступна користувачеві; 3) долучений до матеріалів справи експертний висновок підтверджує, що ключ активації є невід'ємним складником програмного продукту. Крім того, суд зауважив на тому, що навіть за умови неправильного визначення назви продукту у фіскальних чеках («ключ активації» замість «програмний продукт») ключ активації є невід'ємним компонентом програми. З огляду на це він є програмною продукцією в розумінні норми Податкового кодексу України, що встановлює звільнення від сплати ПДВ. Отже, в цьому випадку суди стали на бік платника і змістовно обґрунтували свою позицію.

Позиція суду є чіткою і однозначною стосовно такого прикладу: оскільки діяльність ІТ-компаній передбачає відносини з контрагентами-нерезидентами, постачання послуг у певних випадках узагалі не буде об'єктом оподаткування ПДВ. Харківський апеляційний адміністративний суд у постанові від 10 липня 2018 р. у справі № 820/268/18 [92] зазначив: оскільки місцем постачання послуг із наданням майнових прав інтелектуальної власності є місце реєстрації нерезидентів за межами митної території України, то такі послуги не є об'єктом оподаткування ПДВ. У цій справі суд підтвердив позицію податкових органів

(Державної фіскальної служби України), викладену в індивідуальній податковій консультації «Щодо порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції (компонентів програмної продукції) і послуг, пов'язаних з такою продукцією» (лист ДФС від 10 листопада 2017 р. № 2584/6/99-99-15-03-02-15/ПК) про те, що дія режиму звільнення від оподаткування ПДВ поширюється не на осіб, а на операції. Не має значення кількість етапів постачання програмної продукції від особи, яка її створила, до останнього покупця, якщо на цих етапах відбувається перехід права власності. До того ж, якщо технічна підтримка (установлення, налаштування, тестування, виявлення й усунення недоліків) програмної продукції, що здійснюється її виробником, є складовою операції постачання програмної продукції, то операцію з постачання програмної продукції до складу вартості якої входять послуги з технічної підтримки, звільнено від оподаткування ПДВ. Отже, стосовно оподаткування податком на додану вартість суди дотримуються позиції, що узгоджується з нормами податкового законодавства стосовно визначення місця постачання послуг та розуміння цілісного комплексу технічної підтримки програмної продукції.

Розглядаючи судову практику при виконанні ІТ-платниками податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску робимо висновок, що загальною підставою для донарахування контролюючим органом вказаних податкових зобов'язань і, відповідно, застосування штрафних санкцій є, нібито, встановлення факту, що ІТ спеціалісти працюють за цивільно-правовими договорами (як ФОП), у той час коли вони є найманими працівниками. У свою чергу, ІТ компанії спростовують такі висновки податкових органів, мотивуючи тим, що договори, укладені між ними і ФОП, не передбачають виконання останніми функцій, притаманних трудовим відносинам. Так, у рішенні від 25 січня 2021 р. у справі № 640/13055/20 [93] Окружний адміністративний суд міста Києва наголошує, що контролюючий орган безпідставно застосував до платника податків вимогу про сплату боргу (недоїмки) штрафні санкції за донарахування своєчасно не

нарахованого єдиного внеску, оскільки укладені договори за своєю природою були цивільно-правовими, а не трудовими. У обґрунтування своєї позиції суд наводить наступні доводи: 1) договорами передбачено, що майнові права інтелектуальної власності на продукти, створені за цими договорами, належатимуть компанії; 2) у положенні про інформаційний департамент компанії містяться загальні положення щодо функцій цього департаменту, у той час як у договорах, укладених з ФОП, передбачено, що останні розробляють чи модифікують програмне забезпечення інтернет-банкінгу, тобто, на відміну від трудового процесу, цими договорами обумовлено виконання конкретної роботи (проекту); 3) наявність в компанії ІТ департаменту не позбавляє її права залучати сторонніх спеціалістів для виконання певних завдань, які потребують специфічної кваліфікації, або якщо їй не вистачає персоналу і, таким чином, це не свідчить про належність ФОП до трудового колективу; 4) нерегулярне відвідування та перебування ФОП у офісі компанії (без укладення договору оренди) для надання послуг в рамках договору не може розцінюватись як факт перебування у трудових відносинах з компанією, тим більше, що відповідно до політики інформаційної безпеки компанії безпека конфіденційної інформації може бути забезпечена виключно в межах приміщень самої компанії; 5) щомісячні виплати на користь ФОП за ідентичні послуги не вказують на схожість із заробітною платою, яка сплачується незалежно від об'єму чи складності виконуваних завдань, оскільки виплачувані суми були різними; 6) винагорода за отримані послуги сплачувалась після надання послуг, а не за графіком двічі на місяць, як це передбачено законодавством для працівників. Підтримуючи таке рішення суду, одночасно наголошуємо, що зазначена вище проблема виникла не просто так і порушення в цій сфері звісно існують.

Справа в тому, що в ІТ-діяльності дійсно має місце проблема перекваліфікації трудового договору в цивільно-правовий. Платник (ІТ-компанія) має враховувати, що підміна трудових відносин цивільно-правовими відносинами є підставою для застосування штрафних санкцій податковою

службою (а також органами Держпраці через порушення вимог трудового законодавства). З боку податкових органів наслідком такої перекваліфікації може бути донарахування податкових зобов'язань із податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску. Тому ІТ-платникам необхідно чітко дотримуватися норм чинного податкового, трудового, цивільного та господарського законодавств під час планування організації своєї діяльності.

Отже, слід зазначити, що судова практика вже напрацювала відповідні прецедентні рішення щодо оподаткування ІТ-відносин. В одних ситуаціях рішення суду мають більш логічний та чіткий висновок, в інших – ще потребують поглибленої уваги та аналізу. У будь-якому випадку увага до оподаткування ІТ-діяльності в Україні не зменшується і за всіма прогнозами буде збільшуватись. А тому, зростатиме й кількість податкових спорів між їх учасниками та, відповідно, зростатиме кількість судових рішень з цих питань.

2.2. Принципи оподаткування послуг від ІТ-сектору

Формування принципів оподаткування ІТ-діяльності (послуг від ІТ-сектору) є одним з головних завдань податкового регулювання у цій сфері. Принципи оподаткування – це основоположні, керівні ідеї, на яких ґрунтується податкова система держави, основні засади, відповідно до яких встановлюються та справляються податки та збори. Розвиток податкових ІТ-правовідносин в Україні не може ґрунтуватися тільки на загальних принципах оподаткування, тому що діяльність у ІТ-сфері має свої особливості: екстериторіальність надання послуг, транскордонність, віртуальний простір, універсальність, мобільність переміщення, високий рівень необхідності уніфікації з міжнародним податковим законодавством. Ці особливості потрібно враховувати при встановленні правил оподаткування ІТ-правовідносин.

У податково-правовій науці виокремлюють такі групи принципів, пов'язаних із регулюванням податкових правовідносин у державі: принципи

податкового права, принципи побудови податкової системи, принципи податку, принципи платника податку, принципи податкового законодавства, принципи науки податкового права [94; 95; 96; 97; 98; 99; 100; 101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 108]. Проте, на законодавчому рівні відображено саме принципи податкового законодавства у ст. 4 Податкового кодексу України, що свідчить про їх практичне значення та реальну можливість впливати на податкові правовідносини.

Аналіз принципів податкового законодавства доводить, що вони визначають основи оподаткування будь-якої діяльності в Україні, результати якої є об'єктами податкового регулювання, охоплюючи й ІТ-сферу. Як уже зазначалось, правовідносини у сфері ІТ-оподаткування – це звичайні податкові правовідносини, тільки переміщені у віртуальний простір, тому їх регулювання будується на тих самих правових засадах, що й оподаткування будь-якої іншої діяльності в Україні. Отже, загальні принципи оподаткування, встановлені в указаній статті, стосуються також ІТ-діяльності. Тому дослідження принципів оподаткування послуг від ІТ-діяльності буде правильним розпочати з аналізу загальних принципів оподаткування, закріплених у ст. 4 Податкового кодексу України під назвою «Основні засади податкового законодавства в Україні». Назвемо їх «Загальними принципами оподаткування ІТ-діяльності в Україні» та віднесемо до першої групи.

Далі буде правильним зосередити увагу на спеціальних принципах оподаткування ІТ-сектору, тобто тих, які визначають засади оподаткування виключно в означеній сфері правовідносин. Це друга група принципів, які законодавчо не закріплені, але дію яких важко заперечувати, виходячи з логічного змісту норм податкового законодавства у сфері оподаткування ІТ-діяльності. Частина наведених принципів виникла під впливом розвитку національного податкового законодавства в інформаційних відносинах, а частина – з урахуванням міжнародного досвіду оподаткування ІТ-послуг.

Перша група принципів оподаткування ІТ-діяльності визначає основи її оподаткування, загальну спрямованість правового регулювання податкових

відносин і виступає як базові нормативні засади при здійсненні правотворчості. Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України до цих принципів належать такі: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Загальність оподаткування означає, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є. Цей принцип закріплено також у ст. 67 Конституції України. Згідно з ним ІТ-спеціалісти є платниками головних бюджетоутворюючих податків в Україні: податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, податку на додану вартість. Проте, вони мають право самостійно вирішувати, яку обрати систему оподаткування при здійсненні свого головного податкового обов'язку – традиційну чи спрощену. Вибір спрощеної системи звільняє ІТ-платника від сплати деяких податків та зборів, передбачених загальною системою оподаткування, тому що спрощена система оподаткування, обліку та звітності встановлює заміну сплати окремих податків та зборів на сплату єдиного податку з одночасним введенням спрощеного обліку та звітності.

Особливістю застосування суб'єктами ІТ-технологій (платниками спрощеної системи) є те, що вони можуть працювати обравши виключно третю групу «спрощенки» і тільки за умови, що річний розмір доходу за календарний рік не перевищує 1 167 розмірів мінімальної заробітної плати (7 818 900 грн у 2023 р.). За цих умов суб'єкт інформаційних технологій-платник має право обрати для себе відповідний варіант сплати єдиного податку: 1) за ставкою 3 % від його доходу зі сплатою ПДВ; 2) за ставкою 5 % від його доходу з включенням ПДВ у єдиний податок. Сутність єдиного податку полягає в тому,

що суб'єкт інформаційних технологій-платник звільняється від необхідності нараховувати, сплачувати та надавати податкову звітність з податку на прибуток, майновому (земельному) податку (окрім, використання землі не з метою здійснення своєї діяльності), а також податку на додану вартість (при ставці у 5 %). Тож, практично всі ІТ-спеціалісти при реєстрації фізичними особами-підприємцями обирають третю групу єдиного податку і співпрацюють з компаніями за договорами підряду/надання послуг. Таким чином, компанія не платить ПДФО, ВЗ та ЄСВ за своїх спеціалістів, а останні сплачують лише 5 % від доходу.

Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації є забезпеченням однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Рівність передбачає участь усіх громадян та юридичних осіб у розподілі тягара публічних видатків, недопущення індивідуальних пільг при оподаткуванні.

У зв'язку з тим, що ІТ-платники мають право обирати спрощену систему оподаткування, їх цілком можна віднести до пільгової категорії, тобто до тих платників, до яких з боку держави застосовується не той самий підхід, який має відношення до більшості платників в Україні. Тому необхідно погодитись, що ІТ-платники мають певні податкові переваги відносно інших. Та чи можна вважати це проявом податкової дискримінації? На нашу думку, ні. Як уже зазначалося вище, ІТ галузь характеризується великим обсягом сплачених податків до бюджетів порівняно з надходженнями від результатів діяльності в інших секторах економіки. Для того, щоб зберегти такий стан речей і перспективу його зростання необхідно організувати та стимулювати розвиток цієї галузі саме через податкові пільги та спеціальні податкові режими. «Обережний» податковий тиск на неї сприятиме залученню до більшості працівників не тільки з України, а й з інших держав, яких приваблює невисокий податковий тиск за можливості одночасно отримувати значний прибуток. Якщо

зруйнувати цей тендітний баланс високими податками, то сфера ІТ, робота в якій має універсальний та екстериторіальний характер, досить швидко згорне свою діяльність у державі (звісно, не всю, але здебільшого) і перенесе її до інших країн, що неминуче відіб'ється на податкових надходженнях. Тому держава не від великого «кохання» до ІТ-галузі, а ймовірніше від жорсткої об'єктивної необхідності змушена застосовувати пільговий податковий режим до ІТ-сектору. У результаті від такої податкової політики держави виграє все суспільство. Тому, тут має місце нерівність у статусі ІТ-платників податків перед законом у бік привілеїв, але не в сенсі їх несправедливого збагачення для себе та за рахунок всіх інших платників (за рахунок сплачених ними податків), а в сенсі корисності та економічної доцільності для всього суспільства. Така, на перший погляд, нерівність повністю виправдовує себе.

Принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства застосовується до ІТ-платників на тих самих засадах, як і до платників, що займаються іншими видами діяльності. Так, ст. 300 Податкового кодексу України встановлює, що платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до цього Кодексу за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання податкових декларації. Глава 11 розділу II Податкового кодексу України встановлює підстави та загальні положення щодо відповідальності платників податків в Україні. Її норми поширюються і на платників у сфері ІТ та стосуються несплати будь-якого податку, який згідно із законом вони повинні сплачувати.

Принцип презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, не допускає будь-яких виключень і при оподаткуванні ІТ-діяльності

[15].

Принцип економічності оподаткування означає встановлення податків і зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Тут слід зазначити, що адміністрування податків у ІТ-сфері завжди себе «окупає» більше, ніж у будь-якій іншій сфері діяльності платників. Так, можливість ІТ-платників працювати на спрощеній системі оподаткування та сплачувати єдиний податок дає змогу суттєво поповнювати місцеві бюджети (єдиний податок є місцевим) і надходження цього податку від ІТ-діяльності до місцевих бюджетів значно більші, ніж від платників єдиного податку, що працюють у інших галузях та секторах економіки. Наведене положення вже доводилося у §1.2, де йшлося про кількісні надходження єдиного податку від ІТ-діяльності до місцевих бюджетів.

Принцип соціальної справедливості, що означає встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків, має повне відношення і до оподаткування ІТ-діяльності. Держава при встановленні означеного принципу застосовує диференційований підхід під час застосування механізму оподаткування. Можливість обирати спрощену систему оподаткування ІТ-платниками демонструє такий підхід. Платоспроможність ІТ-платників, які отримують велику заробітну плату, є високою відносно інших категорій платників в Україні. При цьому, спрощена система оподаткування дає можливість ще й суттєво знизити податковий тягар (5 % єдиного податку) при високому рівні доходу. Якщо порівняти податкове навантаження на заробітну плату або доходи фізичних осіб-працівників бюджетної сфери (не представників вищих владних професій), то доходимо висновку, що вони такого вибору не мають і їх податковий тягар є достатньо високим (18 % ПДФО, 1,5 % військового збору та 22 % ЄСВ). Тому слід зазначити, що принцип соціальної справедливості ймовірніше порушується при оподаткуванні доходів тих платників в Україні, які отримують маленький дохід, але вимушені нести високий податковий тягар, при цьому не маючи ніякого права на вибір системи оподаткування. І, навпаки, саме в ІТ-правовідносинах принцип

соціальної справедливості дійсно працює й не має декларативного характеру.

Принцип нейтральності оподаткування означає установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків. Тобто, встановлення податків та їх елементів не повинно впливати на конкурентоспроможність платника, передбачати для нього певні обмеження чи переваги. Слід зазначити, що при оподаткуванні ІТ-діяльності держава дотримується цього принципу, тому що податкові режими, в рамках яких працюють суб'єкти ІТ-індустрії, дійсно не збільшують та не зменшують їх конкурентоспроможність відносно інших галузей економіки. Справа в тому, що ІТ-сектор є особливим сектором економіки, який знаходиться у вищому третьому блоці економіки залежно від своєї значущості та корисності для суспільства (згідно з трьома сферами діяльності національна економіка поділяється на первинний, вторинний та третинний сектори). Це високотехнологічна та високоінтелектуальна діяльність. Інформаційні технології, знання та досягнення в означеній сфері цінуються в сучасному світі набагато вище, ніж результати діяльності та досягнення в інших галузях економіки. До того ж саме ІТ-галузь є тим «локомотивом», який тягне та підіймає на більш розвинений рівень розвитку інші сектори економіки. Тому питання про конкурентність ІТ-сектору порівняно з іншими галузями економіки не ставиться. Проте, може ставитися питання про конкурентоспроможність ІТ-платників у середині цієї галузі. Так, до набрання чинності Законом № 1525 питання щодо оподаткування податком на додану вартість електронних послуг, які надаються цифровими компаніями-нерезидентами для фізичних осіб, які не мають статусу суб'єкта господарювання, не мало законодавчого закріплення. Такі інтернет-гіганти, як Apple Distribution International, Google Commerce, Microsoft Ireland, Netflix International B. V., Wargaming Group, Bloomberg, Alibaba, Booking.com та інші не були платниками податку на додану вартість за надання електронних послуг, тоді як національні компанії (Ukr.net, Bigmir, Meta.ua, TopPing, Online.ua, Uaportal, I.ua., Poshucach.com., Shukalka) сплачували його за принципом

резидентства. Хоча доходи національних інтернет-компаній дуже різняться від доходів міжнародних компаній у ІТ-сфері. Це створювало нерівні економічні умови для їх діяльності та впливало на конкурентоздатність на ринку електронних послуг. З прийняттям указанного Закону одночасно було поновлено не тільки принципи загальності та рівності оподаткування, а й принцип нейтральності оподаткування. Тепер іноземні компанії (компанії-нерезиденти), які постачають електронні послуги фізичним особам в обсягах, що перевищують 1 млн грн на рік, зобов'язані зареєструватися платниками податку на додану вартість за спрощеною процедурою та сплачувати його до бюджету України.

Принцип стабільності встановлює правило, згідно з яким зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Цей принцип однаково розуміється при оподаткуванні будь-якої діяльності, у тому числі й діяльності у сфері надання ІТ-послуг. Слід зазначити, що він захищає насамперед права платників податків, тому що дає їм час адаптуватися до нових змін. Порухення правил введення в дію нових податків та зборів, зміни існуючих сприяє поглибленню невизначеності податкового законодавства і, як наслідок, його неефективності, а також неспроможності платниками податків здійснювати податкове планування своєї діяльності. Поспішне прийняття нових положень не дає можливості платникам іноді навіть дізнатися про такі нововведення, що тягне порушення ними норм податкового законодавства, а далі – накладення санкцій контролюючими органами. Податкове законодавство України є одним з найскладніших у правовій системі України. При цьому спостерігається тенденція щодо його нестабільності; зміни, що вносяться до законів України з питань оподаткування часто спричиняють нові проблеми.

Особливо важливим є дотримання принципу стабільності при оподаткуванні ІТ-сфері. Справа в тому, що оподаткування ІТ-діяльності

загалом здійснюється на підставі загальних податкових норм (Податкового кодексу України). І це є правильним, тому що, як уже неодноразово зазначалось, не має потреби створювати будь-які нові податки для цієї сфери, більш правильним буде адаптація дії вже існуючих податків з урахуванням специфіки ІТ-діяльності. На сучасному етапі відбувається процес такої адаптації. Тому саме ІТ-правовідносини зазнають частіших змін у оподаткуванні порівняно з іншими видами діяльності, під які спочатку і створювалось податкове законодавство України. Податкове регулювання діяльності з надання послуг та реалізації товарів, що здійснюються в реальному фізичному світі, вже є розробленим, усталеним та здебільшого – охопленим нормами податкового права. А надання правової визначеності аналогічній діяльності, але у віртуальному просторі, ще перебуває на стадії свого формування. До того ж, держава прагне не відставати і від світового податкового «тренду» в цій галузі, враховувати всі міжнародні новели та досвід.

При аналізі принципу стабільності головну увагу привертає строк, на який вона встановлюється. В Україні – це один рік. Чи можна вважати такий термін часу стабільністю? Звичайно, ні. Це дуже короткий проміжок часу, за який ІТ-компанії не в змозі якісно структурувати свою діяльність під нові податкові правила, деякі з яких мають дійсно «революційний» характер. Наприклад, Закон України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15 липня 2021 р. № 1667-IX, що визначає організаційні, правові та фінансові засади функціонування спеціального правового режиму Дія Сіті для ІТ-галузі. Не аналізуючи Закон загалом, а тільки стосовно принципу стабільності, наголосимо на такому. Найбільша в Україні профільна асоціація ІТ-компаній – Асоціація «IT Ukraine» – на момент, коли вказаний Закон ще не був прийнятий, а тільки відбувався розгляд законопроекту, у загальному сенсі підтримала створення спеціального правового податкового режиму Дія Сіті, але за умови, якщо будуть враховані критично важливі для індустрії аспекти, головним з яких є дотримання принципу стабільності. Так, при впровадженні

проекту Дія Сіті Асоціація «IT Ukraine» наполягає на збереженні задекларованого податкового навантаження на 15 років: 5 % податку на доходи, 22 % ЄСВ з однієї мінімальної заробітної плати, 1,5 % військового збору; можливість роботи з ФОП для резидентів Дія Сіті протягом як мінімум трьох років у разі використання компанією-резидентом податку на виведений капітал, без обмежень та додаткового оподаткування такої взаємодії [109]. Отже, було б правильним з метою дійсного дотримання принципу стабільності при оподаткуванні IT-діяльності збільшити строк його дії до 15 років. Тобто не вносити зміни в податкове законодавство в цій сфері 15 років і не втручатися в діяльність IT-компаній протягом того самого строку. Це можливо зробити за умови прийняття якісних та логічних норм податкового права.

Принцип рівномірності та зручності сплати передбачає установлення строків сплати податків та зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками. Одразу ж слід зауважити, що цей принцип взагалі є спірним, тому що референдум з питань оподаткування в Україні не допускається, а значить, держава не домовляється з платниками про строки сплати податків, які є зручними в їх розумінні. Строк сплати податку є елементом податку, який визначається виключно на законодавчому рівні й виключно за одностороннім волевиявленням держави. У цьому випадку при тлумаченні змісту «зручності сплати» правильніше буде говорити про спосіб сплати податків, ведення обліку та подання звітності, тобто про можливість використовувати спрощену систему оподаткування. У випадку оподаткування IT-діяльності така зручність виражається в можливості сплатити одноразово (через механізм єдиного податку) сукупність усіх обов'язкових податків. До зручності також слід віднести й можливість подання електронного варіанту документів до фіскальних органів: облікових та звітних. Інакше кажучи, зручність передбачає простоту ведення податкового обліку, сплати єдиного податку та подання звітності для суб'єктів IT-індустрії. Простота в оподаткуванні, якщо можна так висловитися, сприяє відсутності

заінтересованості у фальсифікації податкових документів, наприклад, у звітах щодо заниження фінансового результату діяльності та взагалі стимулює ІТ-діяльність в Україні.

Принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів означає визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку. Стаття 7 Податкового кодексу України перелічує такі елементи. Цей принцип чітко дотримується при встановленні правил оподаткування ІТ-діяльності. Усі норми права, прийняті в цій сфері, вводились у дію виключно у формі законів, що вносили зміни та доповнення до головного чинного податкового закону, – Податкового кодексу України.

Так, загальні принципи оподаткування, що стосуються будь-якої діяльності в Україні, регулюють головні засади та правила і у сфері здійснення ІТ-діяльності (ІТ-послуг), особливості якої в деяких випадках впливають на зміст самих принципів, трансформуючи їх під інтереси ІТ-сектору.

Окрему увагу привертає друга група принципів оподаткування ІТ-послуг – спеціальних. Нагадаємо, що це принципи, які визначають засади оподаткування виключно в ІТ-сфері або наголошують на її особливості та відокремленості від інших. З огляду на висновки дисертаційного дослідження на цьому етапі при характеристиці особливостей діяльності в ІТ-секторі можна виокремити такі принципи:

1. Об'єднання при встановленні податкової юрисдикції держави двох критеріїв – резидентства та територіальності.

Резидентство передбачає право держави встановлювати та збирати податки з доходів, які отримують платники-резиденти як у межах її території, так і за її межами, тоді як нерезиденти сплачують податки лише з доходів, отриманих на території України. Але, як довела практика, у сфері оподаткування ІТ-відносин цього виявилось недостатньо. У зв'язку з екстериторіальністю та наданням послуг у віртуальній реальності² застосування

² Віртуальна реальність – результат інформаційної взаємодії людини і комп'ютера, що створюється за допомогою комплексних мультимедійно-операційних засобів. При цьому, для людини в реальному часі створюється ілюзія безпосередньої присутності в штучному (уявному) світі. Таким чином, віртуальна

тільки критерію резидентства не відповідає фіскальним інтересам держави та дозволяє значному обсягу доходів (прибутків) ІТ-компаній-нерезидентів уникати оподаткування взагалі. Завдяки особливостям ІТ-діяльності відбувся розрив між фізичною присутністю нерезидента на території держави (відпала потреба в представництвах) і правом держави оподатковувати прибуток (дохід). Тому зміщення акцентів виключно з фактору фізичної кількісної присутності платника на території держави (принцип резидентства) на фактор місця постачання (надання) послуг користувачам відновлює податковий взаємозв'язок окремої категорії платників податків (нерезидентів) з податковою юрисдикцією держави. Прикладом вирішення цього питання є Закон № 1525, де податкова юрисдикція держави визначається тепер у залежності від місця надання (постачання) електронних послуг.

2. Уніфікація та гармонізація національного податкового законодавства з міжнародним законодавством у питаннях щодо оподаткування ІТ-послуг.

Завдяки інформаційним технологіям і можливостям їх використання йде швидкий процес формування глобального податкового простору. Розвиток ІТ-технологій завжди випереджає процес їх юридичного визначення та врегулювання в будь-якій галузі законодавства. Особливо важко це здійснити в рамках національного законодавства однієї окремо взятої держави. Тут необхідні зусилля та об'єднання держав на міжнародному рівні, щоб виробити єдині уніфіковані правила та поняття у сфері ІТ-технологій, у тому числі й у частині їх оподаткування. Неможливо замкнути правове регулювання оподаткування ІТ-сфери в межах однієї держави, тому що природа цих послуг інша, ніж послуг, що надаються у матеріальному світі. ІТ-діяльність не знає просторових меж, оскільки здійснюється незалежно від кордонів. Якщо держава може не враховувати досвід та рекомендації щодо здійснення своєї податкової політики стосовно будь-якого іншого реального сектору національної економіки, може відмовитися від гармонізації свого законодавства

з міжнародним у сфері, наприклад, оподаткування сільського господарства, транспорту чи незалежної професійної діяльності, то у випадку щодо оподаткування ІТ-сектору це практично неможливо. Інформаційна галузь та її продукція – це досягнення всього світу, зусилля ІТ-спеціалістів різних країн, однак хоча й рівень концентрації ІТ-компаній та спеціалістів у них дуже різний, але все одно на сучасному етапі переважна більшість держав займається дослідженнями в ІТ-сфері. Через те й існує жорстка конкуренція між державами, зокрема США, країни Європейського Союзу, Індія, Китай, Україна, Румунія, Бразилія та багато інших. Якщо не брати до уваги досвід оподаткування ІТ-послуг у інших країнах, не імплементувати у своє законодавство нові загальноприйняті у світі ІТ-технологій поняття (електронна послуга, віртуальна валюта, біткоїн, хмарні послуги, інтерфейс) та програми, то можна просто втратити цю галузь, а отже й надходження від неї. Інакше кажучи, ІТ-галузь не може розвиватися в рамках законодавства окремої держави, вона інтернаціональна. Тому й оподаткування її має регулюватися з урахуванням міжнародних правил і рекомендацій. Тим більше, що інтернаціональні ІТ-компанії-платники наполегливо рекомендують державам уніфікувати своє законодавство для зручності та спрощення процесу сплати податків.

Так, наприклад, для спрощення адміністрування та сплати податку на додану вартість за електронні послуги ІТ-компаніями-нерезидентами в Європейському Союзі було запроваджено спеціальну систему MOSS (Mini One Stop Shop), яка дала змогу суб'єктам господарювання декларувати та сплачувати податок на додану вартість у країні споживання послуги без необхідності реєстрації платником цього податку в загальному порядку. До запровадження системи MOSS будь-яка компанія-нерезидент була зобов'язана ставати платником податку на додану вартість тієї країни Європейського Союзу, резидентам (фізичним особам) якої мала намір надавати електронні послуги, і, відповідно, звітувати та оплачувати податок на додану вартість у країні місцезнаходження споживача. Впровадження та перехід на MOSS

позбавило компанії необхідності у такій індивідуалізованій реєстрації в кожній країні. Система MOSS самостійно направляє інформарцію та перераховує грошові кошти, сплачені як ПДВ, у відповідну країну-член ЄС, резиденту якої була надана електронна послуга. Необхідно зазначити, що інші країни (поза ЄС) врахували європейський досвід MOSS при розробці власних аналогічних податкових режимів. Саме такий та аналогічний йому міжнародний досвід у сфері оподаткування ІТ-діяльності необхідно враховувати Україні та імплементувати у внутрішнє податкове законодавство. Отже, уніфікація та гармонізація національного податкового законодавства з міжнародним у питаннях щодо оподаткування ІТ-послуг та врахування нових податкових досягнень є більш важливою та необхідною, ніж ці ж процеси стосовно інших секторів економіки.

3. Усунення подвійного оподаткування.

Цей принцип є продовженням попереднього тільки в певній його частині – правовідносинах з усунення подвійного оподаткування. Ураховуючи різні податкові юрисдикції держав прибуток від надання послуг у ІТ-секторі може бути оподаткований кілька разів такими державами. Тому правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності має усувати такі колізії. Здійснюється це двома шляхами: (1) односторонньо – зміною національного податкового законодавства у відповідній частині (імплементация, що вже раніше розглядалося) та (2) двосторонньо (багатосторонньо) – на основі міжнародних угод із застосуванням методів запобігання (відрахування, звільнення, знижка). Базова норма для усунення подвійного оподаткування міститься в Податковому кодексі України (ст. 13).

У ІТ-правовідносинах питання щодо подвійного оподаткування виникають, як правило, при сплаті податку на репатріацію (податок на прибуток від доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження в Україні є фактично податком за місцем походження капіталу). Так, у разі виплати ІТ-компанією (представництвом нерезидента) на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-якої виплати з доходу з джерелом його

походження в Україні, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі отримані на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті) постійним представництвом нерезидента має стягуватися податок на репатріацію за ставкою 15 % та сплачуватися до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України, що набрали чинності, з країнами резиденції осіб (тобто країнами, де такі нерезиденти є резидентами і сплачують свій національний податок на прибуток), на користь яких здійснюються виплати (пп. 141.4.2 ст. 141 Податкового кодексу України). При обранні ІТ-компанією (представництвом нерезидента) спрощеної системи оподаткування (п. 297.1 ст. 297 Податкового кодексу України) платник єдиного податку звільняється від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств, проте не звільняється від сплати податку на репатріацію під час виплати відповідного доходу нерезиденту, якщо інше, знову ж таки, не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються такі виплати.

Податок на репатріацію сплачується тільки тоді, коли між Україною та державою нерезидента не укладено міжнародний договір про усунення подвійного оподаткування. Міжнародним договором може бути передбачено меншу ставку податку на репатріацію, ніж установлена українським законодавством, або оподаткування доходів нерезидента тільки у своїй державі, або можуть бути встановлені інші методи щодо зменшення податку.

Проте, вказане має певні законодавчі недоліки. Для того, щоб скористатися перевагами міжнародного договору ІТ-компанії (представництва нерезидентів) мають подати до податкових органів довідку (або її нотаріально засвідчену копію), видану компетентними органами іноземної держави, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір. Така довідка має бути перекладена українською мовою та легалізована в установленому законом порядку (пп. 103.4–103.5 Податкового кодексу України), щороку її потрібно оновлювати. Але при отриманні довідок

платники податків можуть зіткнутися з певними труднощами, оскільки в деяких країнах їх не видають, адже це не передбачено їхнім законодавством і змусити їх до цього немає змоги. Здавалося б формальність, але вона впливає на податкові обов'язки платника-нерезидента. Відсутність довідки тягне за собою неможливість скористатися привілеями міжнародного договору – уникнути подвійного оподаткування прибутку через механізм сплати податку на репатріацію. У результаті нерезидент ІТ-компанія взагалі може втратити інтерес здійснювати свою діяльність на території України. Складається цікава ситуація: держави саме з метою уникнення подвійного оподаткування та стимулювання ІТ-діяльності укладають на міжнародному рівні договори, а національна податкова норма, що має суто формальний характер, нівелює увесь сенс від означених дій. Прикро, що це відбувається у вік інформаційних технологій, коли контролюючі органи різних держав мають змогу отримати будь-яку інформацію у електронному форматі за короткий проміжок часу, у тому числі й щодо реєстрації або обліку відповідного платника податку. Однозначно, що таку «архаїчну» податкову норму потрібно скасувати.

Відтак, при оподаткуванні ІТ-діяльності держава повинна дотримуватися принципу уникнення подвійного оподаткування, створювати сприятливі умови для розвитку інформаційних технологій та індустрії програмної продукції в Україні, які відповідатимуть дотриманню принципу рівності всіх платників перед законом, забезпечувати однаковий підхід до всіх платників незалежно від місця походження капіталу.

4. Застосування пільгового податкового режиму, сутність якого полягає в низькому податковому навантаженні та дотриманні загального принципу стабільності податкового законодавства строком на 15 років.

Оцінюючи податкове регулювання стосовно наведеного принципу, варто зазначити, що політика держави у сфері ІТ має несистематичний, а іноді суперечливий характер. З одного боку, слід погодитися з тим, що дійсно застосовуються механізми стимулювання ІТ-діяльності в Україні (пільгове оподаткування при сплаті ПДВ, спеціальний податковий режим, що дає змогу

сплачувати єдиний податок), а з іншого боку, навпаки, постійно виникає спокуса збільшити податковий тиск на цю галузь (оподаткування КІК; проєкт закону про оподаткування ІТ-компаній у статусі учасників Дія Сіті, положення якого є дещо дискусійними в частині податкового тиску; високі ставки податків на загальній системі оподаткування, висока ставка ЄСВ у 22 % (хоча це й не податок, але вказаний платіж також утримується із заробітку платника і збільшує рівень фінансового тиску).

Як приклад стимулювання ІТ-сектору, можна навести податкове зобов'язання платників з податку на додану вартість. Відповідно до п. 26¹ підрозділу 2 Розділу XX Податкового кодексу України на період до 01 січня 2023 р. всі операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією суб'єктами інформаційних технологій звільнені від оподаткування цим податком. До програмної продукції належать результати комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/ або онлайн-сервісів і доступу до них. Слід доповнити, що користування означеними пільгами відбувалось до 01 січня 2023 р., тоді коли було б правильніше продовжити їх користування ще на 15 років.

Іншим прикладом підтримання вітчизняної ІТ-індустрії в Україні є можливість застосування спеціального податкового режиму – єдиної системи оподаткування, про що вже мовилось у роботі. Спеціальні режими оподаткування включають у себе систему заходів, що визначають особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, які відповідають певним критеріям, та шляхом надання таким платникам податків особливого порядку виконання податкових зобов'язань. У випадку оподаткування ІТ-діяльності законодавець враховує її корисність (великі податкові надходження) для державного (місцевих) бюджету, тому й надає можливість користуватися перевагами спрощеної системи.

З іншого боку, як уже зазначалося, має місце збільшення податкового

навантаження на ІТ-правовідносини, що продиктовано прагненням держави швидко поповнити дохідну частину бюджету. У роботі вже розглядалося питання щодо оподаткування КІК і його наслідків для ІТ-бізнесу, тому не будемо знову зосереджувати на цьому увагу. Лише нагадаємо, якщо раніше платники-резиденти України (у тому числі ІТ-платники) мали сплачувати податки тільки з тих доходів, що надійшли на українські рахунки, і якщо іноземна компанія не розподіляла свій прибуток українським власникам, то в держави не було можливості оподатковувати його податками. Це є логічним, зрозумілим та було одним із заходів податкового планування. А за новими правилами податковим органам можна збирати податки з нерозподіленого прибутку КІК, навіть якщо гроші фактично не надійшли на українські рахунки, а залишилися на іноземних рахунках. У результаті це розширює коло податкових обов'язків ІТ-платників, збільшує їх фінансові видатки та штрафні санкції за порушення податкових норм (п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України).

Отже, складається враження, що держава постійно коливається між логічним рішенням щодо пільгового оподаткування ІТ-послуг та «емоційним бажанням» швидко за достатньо короткі строки поповнити бюджет за рахунок підвищення податкового тиску на ІТ-правовідносини. Слід все ж таки остаточно зрозуміти, що для створення максимально сприятливих умов для зростання вітчизняної ІТ-індустрії необхідно не лише забезпечити рівні можливості порівняно з провідними країнами світу в цій галузі, а взагалі – ще кращі можливості, що передусім досягається за рахунок мінімального (пільгового) податкового навантаження. Політика держави у сфері ІТ має бути послідовною, плановою, систематичною, передбачуваною, зрозумілою та довгостроковою. Лише так можна створити міцну та конкурентну ІТ-галузь в Україні.

5. Оподаткування ІТ-послуг за рахунок розширення бази оподаткування та об'єкта оподаткування вже діючих податкових механізмів.

Указаний принцип означає, що при оподаткуванні ІТ-діяльності не

потрібно вигадувати нові податки та платежі, а буде більш правильним адаптувати діючу систему оподаткування до нових інформаційно-віртуальних реалій. Досягти цього можливо за рахунок розширення бази оподаткування та об'єкта оподаткування з діючих податків. Це дозволить запобігти зайвій плутанині у й без того складному податковому законодавству. До того ж, діюча податкова система України вже містить у собі всі головні системні податки, механізми яких дозволяють поширити їх дію на послуги та продукцію від ІТ-діяльності.

Для прикладу дії окресленого принципу можна навести оподаткування цифрової (віртуальної) валюти, що є віртуальним явищем, існуючим у інформаційному просторі інтернету, фінансові транзакції з якою є об'єктом податкового регулювання деяких держав світу. Аналіз іноземного законодавства щодо правового статусу та оподаткування віртуальної валюти дозволяє дійти висновку, що жодна з держав (які взагалі ввели віртуальну валюту у своє правове поле, бо багато держав цього навіть і не робили) не вигадувала будь-який новий податок і задовольнялася вже діючими правовими механізмами [110]. У США Служба внутрішніх доходів опублікувала інструкції, в яких визначила віртуальну валюту як власність, операції з якою мають оподатковуватися податками: заробітна плата, що виплачується працівникам у цифровій валюті, є об'єктом федерального податку на прибуток і податком на заробітну плату. У Канаді оплата товарів або послуг з використанням цифрової валюти підлягає оподаткуванню як бартерна угода. У разі продажу цифрової валюти сплачується податок на прибуток або ж податок на приріст капіталу. У Японії віртуальна валюта визнається цінним активом, але не законним платіжним засобом. Цей актив розглядається як засіб обміну, за допомогою якого можна придбати товари, послуги або законні платіжні засоби (цікавий підхід, адже функція обміну і є однією з класичних функцій грошей; якщо віртуальна валюта виконує цю функцію, то чому вона не може розумітися як гроші?!). Оподаткування віртуальної валюти в Японії здійснюється за допомогою трьох податків: дохід, отриманий фізичною особою

як цифрова валюта, підлягає оподаткуванню податком на прибуток (в Україні його аналогом є податок на доходи фізичних осіб), прибуток юридичної особи в цифровій валюті оподатковується корпоративним податком (в Україні це податок на прибуток підприємств), продаж цифрової валюти підлягає оподаткуванню податком на додану вартість. У Фінляндії віртуальну валюту розуміють як програмне забезпечення, що є товаром, а не валютою або електронною валютою. Тож при переведенні віртуальної валюти в будь-які інші валюти застосуванню підлягає правило оподаткування прибутку на прирост капіталу. Отже, слід зазначити, що держави залежно від особливостей свого національного податкового законодавства трансформували діючі податки (податок на прибуток, податок на приріст капіталу, корпоративний податок, податок на додану вартість) під особливості функціонування ІТ: фінансової послуги – користування віртуальною валютою.

Але ми допускаємо й той факт, що в майбутньому вказаний принцип імовірно зміниться. Завдяки розвитку ІТ-технологій дійсно може з'являтися явища або речі, податкове впорядкування яких не буде задовольняти жоден з діючих податків, а тому виникне необхідність у появі нових податків або нових правил оподаткування. До речі, як оподатковувати на сучасному етапі фінансові операції з віртуальною валютою (наприклад, біткоїн), якщо ніяким чином не виводити її в реальні гроші, не контактувати з державними валютами? Якщо добувати її методом майнінгу (чим і займаються майнери)? Якщо такі операції здійснювати в глибинному віртуальному просторі інтернету за допомогою сервісів, призначених для забезпечення повної анонімності транзакцій з ними: мережа Tor (анонімна мережа), Dark Wallet (сервіс анонімної мережі), Bitcoin Laundry (міксер), Cold Storage (холодне зберігання), Hot Storage (Гаряче зберігання) тощо. Питання риторичне. Саме тому багато держав світу взагалі ще не можуть зрозуміти цей віртуально-фінансовий феномен, надати йому відповідного законодавчого статусу, припинити залякувати людей та розпочати свій «улюблений» процес – процес оподаткування та пошуку доходів для забезпечення стабільності особистого існування.

2.3. Характеристика податкових обов'язків у сфері ІТ-сектору (ФОП та юридична особа)

Відповідно до ст. 36 Податкового кодексу України податковий обов'язок – це обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [15]. Згідно зі ст. 38 Податкового кодексу України виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [15]. Визначення податкового зобов'язання міститься у ст. 14 Податкового кодексу України у двох значеннях: відносно всіх податків, що сплачуються до бюджетів України, та відносно податку на додану вартість. Так, стосовно сукупності податків та зборів під податковим зобов'язанням розуміють суму коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання. А відносно податку на додану вартість податкове зобов'язання визначається як загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання, встановленим Податковим кодексом України [15].

Без перебільшення можна зазначити, що поняття «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» є центральними категоріями податкового закону (податкового права), навколо яких побудовані всі інші податкові норми та правила. Нагадаємо, що ст. 67 Конституції України з усього кола податкових норм встановлює головну та системну – обов'язок щодо сплати податків (зборів) та декларування про їх сплату. Наведені поняття перебувають у

певному співвідношенні одне з одним, про що зазначається в науці податкового права: «Практично скрізь податковий обов'язок ототожнюють із обов'язком по сплаті податку. Але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні. Однак, податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок по веденню податкового обліку; 2) обов'язок по сплаті податків та зборів; 3) обов'язок по складанню та поданню податкової звітності» [111, с. 264]. Тобто поняття «податковий обов'язок» та «обов'язок по сплаті податку» (у Податковому кодексі України цей обов'язок називається податковим зобов'язанням) співвідносяться між собою як родове та видове, де перше поняття є родовим, а друге – видовим. Інакше кажучи, податкове зобов'язання (по суті обов'язок щодо сплати податку) є складовим елементом податкового обов'язку (його другим складовим елементом). І саме виконання платником всіх трьох складових податкового обов'язку й буде вважатися належним його виконанням. Отже, коли йдеться про податковий обов'язок ІТ-платника, він розуміється в широкому сенсі з урахуванням усіх складових елементів.

Вчені приділили значну увагу визначенню поняття та статусу платника податків у науці податкового права [112; 113; 114; 115; 116; 117; 118; 119; 120; 121; 122; 123; 124; 125; 126; 127; 128; 129; 130]. У загальноприйнятому сенсі платником податків виступає суб'єкт податкових правовідносин, на якого законом покладено комплекс податкових обов'язків [113, с. 61]. Наука виокремлює такі ознаки платника податків: податковий обов'язок у платника податків виникає у зв'язку з об'єктом оподаткування; реалізація обов'язку по сплаті податку в платника здійснюється за рахунок його власних коштів; права платника податків повинні мати особистий характер, що виключає можливість їх передачі іншим особам; відповідальність за неповне або несвоєчасне виконання податкового обов'язку несе особисто платник податку за рахунок власних коштів; платник податку реалізує комплекс обов'язків по сплаті податку, податковому обліку та звітності, центральне місце серед яких

посідають обов'язки, пов'язані зі сплатою податків [113, с. 60].

Законодавство не визначає головне поняття платника податку, а тільки перелічує його види. Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [15]. Отже, фізичні та юридичні особи (резиденти та нерезиденти) та їх відокремлені підрозділи, які здійснюють діяльність щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій (діяльність у сфері створення програмних продуктів), і результатом якої є отримання доходів (прибутку), набувають статусу ІТ-платників податків в Україні. Усі вказані вище ознаки платника податку в повному сенсі притаманні також ІТ-платнику податків.

На процеси оподаткування може впливати й «інформаційно-технологічний» статус платника у віртуальному просторі, але тільки з позицій виду діяльності, яку він здійснює і яка потім використовується при обчисленні відповідного виду податку та включається в об'єкт оподаткування. Так, це можуть бути: 1) оператори та провайдери телекомунікацій, які забезпечують функціонування мережі як інформаційної системи і діяльність яких охоплює технічне обслуговування і експлуатацію технічного обладнання телекомунікаційних мереж, надання в користування ліній зв'язку, реєстрацію та адміністрування адреси в інтернеті; 2) інтернет-провайдери – організації, які надають послуги доступу та передачі інформації певними інформаційними каналами; 3) виробники, власники та розповсюджувачі інформації та інформаційних ресурсів, тобто суб'єкти, які створюють інформаційне наповнення інтернету, створюють електронні інформаційні ресурси, забезпечують функціонування електронних інформаційних ресурсів і

задоволення інформаційних потреб користувача; 4) споживачі телекомунікаційних послуг, які замовляють або отримують телекомунікаційні послуги для власних потреб. Основними видами послуг, які надаються користувачам інтернету, є підключення, доступ до інформаційних ресурсів, хостинг, електронна пошта тощо. Але в матеріальному світі як платники податків вони все одно виражені через фізичних, юридичних осіб або відокремлених підрозділів, а вже потім визначається їх «інформаційно-телекомунікаційний» статус. Тому не будемо поглиблюватися в питання щодо ознак ІТ-спеціаліста як суб'єкта інформаційно-віртуальних відносин (це не є предметом нашого дослідження), а зосередимо увагу на традиційному та загальноприйнятому підході щодо поділу платників податків на юридичних та фізичних осіб.

ІТ-платники податків є активними учасниками податкових правовідносин, тому що, по-перше, виступають платниками головних бюджетоутворюючих податків (податку на додану вартість, податку на прибуток, податку на доходи з фізичних осіб, єдиного податку); по-друге, податкові надходження від результатів їх діяльності мають більш значні обсяги відносно інших секторів економіки; по-третє, їх класифікація на види є більшою, ніж розподіл платників податку з реального світу (останній тезис буде в подальшому роз'яснено).

ІТ-платники диференціюються на фізичних осіб (резидентів та нерезидентів) і юридичних осіб (резидентів та нерезидентів) та їх відокремлені підрозділи. Фізичні особи (резиденти та нерезиденти) розподіляються на фізичних осіб-підприємців (фрілансери) та найманих фізичних осіб, що працюють за трудовим договором (штатні працівники). Юридичні особи-нерезиденти здійснюють свою діяльність на території України через представництва (компанії-резиденти) та без такого представництва, залежно від фактору місця постачання електронних послуг.

При аналізі податкового обов'язку різних за своїм податковим статусом ІТ-платників вважається правильним дослідити його (податковий обов'язок) не

стосовно кожного окремо взятого виду таких платників, а в їх організаційній єдності та взаємозв'язку між собою. До того ж, у дисертаційному дослідженні вже неодноразово акцентувалася увага на податкових обов'язках будь-якого окремого виду ІТ-платників у межах розгляду інших питань. Тому при вирішенні поставленого завдання на цьому етапі є правильним відштовхуватися від фактору організації діяльності суб'єктів інформаційної індустрії між собою. Зокрема, йдеться про моделі ІТ-діяльності в Україні, які безпосередньо пов'язані з механізмом оподаткування, тобто з податковим обов'язком ІТ-платників податків. Не слід забувати, що ми маємо справу з діяльністю, що здійснюється у віртуальному просторі, характеризується екстериторіальністю, а тому тут має місце дуже тісне переплетіння різних за своїм податковим статусом платників податків. Отже, досліджувати їх податкові обов'язки буде правильним у їх єдності та взаємодії одне з одним. Такий підхід дасть змогу визначити сукупність податкових обов'язків ІТ-платників залежно від способу організації ними постачання ІТ-послуг та продукції.

ІТ-діяльність в Україні реалізується за різними організаційними моделями, які мають своїм наслідком і різні механізми оподаткування. Можна виокремити три організаційні моделі, за якими ІТ-платники здійснюють свою діяльність в Україні і відповідно до яких виконують свої податкові обов'язки: 1) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови повної легалізації доходів ІТ-компаній; 2) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови часткової мінімізації податків ІТ-компаніями; 3) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови повної мінімізації податків ІТ-компаніями.

Відповідно до першої моделі іноземна ІТ-компанія реєструється власником права на певний об'єкт інтелектуальної власності. З набуттям права на об'єкт інтелектуальної власності ІТ-компанія стає материнською, яка далі надає ліцензії дочірнім ІТ-компаніям (резидентам) на використання об'єктів такої інтелектуальної власності. Якщо об'єкт права інтелектуальної власності передається в користування без переходу права власності на нього, то платіж за

таке використання об'єкта інтелектуальної власності з метою оподаткування податком на прибуток вважається роялті. Відповідно до пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України роялті – це будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта інтелектуальної власності, а саме, на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). За цієї моделі ІТ-компанія-нерезидент працює через ІТ-компанію-резидента (постійне представництво) за загальною системою оподаткування. Згідно з п. 141.4.7 Податкового кодексу України суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента (оподатковуваний прибуток постійного представництва має відповідати прибутку незалежного підприємства, що здійснює таку саму або аналогічну діяльність у таких самих або аналогічних умовах і діє у повній незалежності від нерезидента, постійним представництвом якого воно є), а тому самостійно визначає фінансовий результат від своєї діяльності у порядку, передбаченому пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (тобто самостійно визначає об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств). Ставка податку становить 18 %. Обсяг оподатковуваного прибутку постійного представництва розраховується відповідно до принципу «витягнутої руки». Згідно з п. 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподатковуваного прибутку відповідно до даного принципу. Контрольованими

операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств, а саме господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами, операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, та інші умови визначення операцій контрольованими. Обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у неконтрольованих операціях, що заставляються. Якщо ж умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку платника податків.

Самостійне виконання обов'язку щодо сплати податку на прибуток зобов'язує такого платника самостійно складати та подавати до контролюючого органу декларацію з податку на прибуток, тобто виконувати обов'язок щодо надання податкової звітності. Відповідно до ст. 46 Податкового кодексу України платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність з урахуванням порядку обчислення податку на прибуток підприємств.

У разі виплати ІТ-компанією (представництвом нерезидента) на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім іншого постійного представництва нерезидента на території України) будь-якої виплати з доходу із джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), то таким постійним представництвом нерезидента має стягуватися податок на репатріацію доходу за ставкою 15 % (тільки якщо не має виключень, встановлених міжнародними договорами, про

що вже раніше мовилось). Отже, ІТ-компанії-нерезиденти, що здійснюють свою діяльність через ІТ-компанії-резиденти (постійні представництва нерезидентів) сплачують до бюджетів України податок на прибуток та податок на репатріацію доходів (іноді його виділяють як окремий податок, хоча, насправді, він є частиною податку на прибуток).

Але це не увесь перелік податкових обов'язків означених платників, що організували свою ІТ-діяльність за першою моделлю. Виступаючи у статусі податкових агентів, такі ІТ-компанії мають виконувати й податкові обов'язки і з податку на доходи фізичних осіб (18 %), військового збору (1,5 %), єдиного соціального внеску (22 %). Як податкові агенти вони зобов'язані нести весь комплекс податкових обов'язків відносно даних податкових зобов'язань. Це й ведення обліку доходів платників-фізичних осіб, що працюють на умовах найму, і обчислення суми даних податків, нарахування, утримання та сплата їх до бюджету авансовим способом. Кінцевим податковим обов'язком щодо зазначених податкових зобов'язань є подання звітності про суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків-фізичних осіб і суми утриманого з них податку та єдиного внеску. Відповідно до ст. 51 Податкового кодексу України платники податків, у тому числі податкові агенти, платники єдиного внеску зобов'язані подавати контролюючим органам у строки, встановлені цим Кодексом для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків-фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, з розбивкою по місяцях звітного кварталу.

Окремо слід зупинитися на податкових обов'язках резидентів (юридичних та фізичних осіб, які працюють в ІТ-сфері), що мають контрольовані іноземні компанії. Так, 23 травня 2020 р. в Україні набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», одним з нововведень якого є норма, що громадянин України або національна юридична особа, що живе

(zareestrovana) ta zdiiisnuє svoju gospodarsku diialniiŭ v Ukraїni i pri tŭomu volodiє kompaniєu za kordonom (kontrolirovana inozemna kompaniia (KIK), povinna nadati podatkovu zvitniiŭ pro diialniiŭ takoi kompanii u vstanovlenomu zakonodavstvom poriadku (p. 120.7) [17]. Yksho oborot takoi kompanii pereviŭshuє 2 mln єvro, neobkhidno splatiti z pributku 18 % PDFO ta 1,5 % viiskovogo zbory, yksho platnik є fizichnoiu osoboiu, ta 18 % z pributku KIK, yksho platnikom є ukraińska kompaniia-yuridichna osoba, yka є ii kontrolerom. Kontroler – osoba, sho volodiє KIK, priймає riŭshenniia, pidpisuє kontrakti tosho. Z poiavoiu oznachenoї normi v takikh rezidentiv zbiľshivsia obŭiag podatkovikh zobov'iazanŭ stosovno PDFO, viiskovogo zbory ta podatku na pributok pidpriєmstv.

Do toho zh, p. 120.7 st. 120 Podatkovogo kodeksu Ukraїni peredbachaє shtrafi za nepodanniia kontroliuiochioiu osoboiu zvituu pro kontrolirovani inozemni kompanii. Yoho nepodanniia, nevidobrazheniia platnikom u zvitii vsiei informacii ta vidomostei stosovno finansirivkh operacii, nepovidomleniia kontroliuiochioiu organuu pro nabuttiia chastiia v inozemniiu juridichniiu osobiu, nepodanniia abo podanniia ne v povnomu obŭiazii platnikom dokumentacii z transfertnogo cinoutvorenniia, kopiĩ perivnnykh dokumentiv shodo KIK є poruŭshenniia podatkovogo zakonodavstva i tiahne za soboiu nakladenniia shtrafu.

Raniŭshe rezidenti Ukraїni mali buili splachuvati podatki tiľky z tikh dohodiv, sho nadiĩshli na ukraińskii raхunki. Yksho inozemna kompaniia ne rozpodiliiala sviĩ pributok ukraińskim vlasnikam, to v derzhavi y ne builo mozhlivosti opodatkovuvati yoho podatkami. A za novim Zakonom podatkovim organam mozhna zbirati podatki z nerozpodilenoio pributku KIK, naviiŭ yksho groŭŭ faktichno ne nadiĩshli na ukraińskii raхunki, a zaliŭshilisia na inozemnykh raхunkakh. Zvisno, sho take novovvedenniia zbiľshuє podatkovii tiahar IT-platnykiv i zbiľshuє iĩ podatkovii obov'iazki u sferi priamogo opodatkovanniia.

Okrim tŭoho, tsei novii podatkovii obov'iazok (p. 120.7 st. 20 Podatkovogo kodeksu Ukraїni) porodжує dlia IT-platnykiv poiavu novykh dodatkovykh vidatkv, a same vidatkv na finansovu zvitniiŭ. Dlia toho, shob

підготувати документи для українських контролюючих органів платники будуть змушені наймати сертифікованого аудитора в країні КІК, що коштує від 3 тис. дол. (залежно від юрисдикції) і перекладача, щоб перекласти всі звіти українською. На додачу контролюючий орган має право витребувати будь-які документи стосовно господарської діяльності платника: контракти, інвойси, розрахунки тощо, які теж необхідно буде перекласти українською і сплатити за це додаткові кошти. За неподання податкової звітності щодо КІК та недотримання норми п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України встановлена санкція у вигляді штрафу [15]. Але ж КІК може й не отримати прибуток і бути збитковою у відповідному періоді, а звітність все одно подавати потрібно. Безумовно, що в такому випадку йдеться про повну легалізацію доходів ІТ-компаній і фізичних осіб ІТ-платників.

Стосовно сплати непрямих податків, передусім ПДВ, слід зазначити, що більшість послуг, які надаються ІТ-компаніями (представництвами нерезидента) материнській компанії, не підлягають оподаткуванню ПДВ, оскільки місце постачання таких послуг розташоване поза межами України. Відповідно до п. 26*1 Перехідних положень тимчасово з 01 січня 2013 р. до 01 січня 2023 р. звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією, плата за які не вважається роялті згідно із Законом. До програмної продукції належать результати комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів та доступу до них; примірники (копії, екземпляри) комп'ютерних програм, їх частин, компонентів у матеріальній та/або електронній формі, у тому числі у формі коду (кодів) та/або посилань для завантаження комп'ютерної програми та/або їх частин, компонентів у формі коду (кодів) для активації комп'ютерної програми чи в іншій формі; будь-які зміни, оновлення, додатки, доповнення та/або розширення функціоналу комп'ютерних програм, права на отримання таких оновлень, змін, додатків, доповнень протягом певного періоду часу;

криптографічні засоби захисту інформації.

Операції, які не підпадають під звільнення від оподаткування ПДВ, підлягають оподаткуванню у звичайному режимі за базовою ставкою у 20 %. Детальне роз'яснення питання щодо особливостей оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції встановлено наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції» від 07 жовтня 2013 р. № 536. Тобто ІТ-платники стосовно податкового зобов'язання з ПДВ виконують або повний комплекс податкового обов'язку, якщо їх операції не звільнені від оподаткування (облік, сплата та звітність), або неповний – якщо такі операції звільнені від оподаткування (облік та звітність).

З урахуванням останніх податкових змін, слід нагадати, що Законом передбачено розширення бази оподаткування ПДВ за рахунок введення в дію ПДВ для іноземних ІТ-компаній (нерезидентів), що не мають постійного представництва на території України та постачають електронні послуги фізичним особам в обсягах, що перевищують еквівалент 1 млн грн за рік. Відповідно до Закону № 1525 вже існуючий перелік платників податку на додану вартість доповнено ще одним видом – нерезидентами, які не мають постійного представництва та постачають на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам-підприємцям, не зареєстрованим платниками податку на додану вартість, електронні послуги. При цьому не всі послуги, що надаються через мережу Інтернет, автоматично визнаються згідно із Законом № 1525 електронними. Не належать до електронних послуг послуги, які замовляються в інтернеті, але виконуються фізично, придбання техніки з наперед встановленим програмним забезпеченням, постачання послуг з дистанційного навчання в інтернеті, якщо інтернет використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем, постачання примірників творів у галузі науки, літератури, мистецтва на матеріальних носіях, надання консультаційних послуг електронною поштою,

надання послуг з доступу до мережі Інтернет. Ставка цього податку становить 20 %.

Отже, ІТ-платники зобов'язані декларувати всі свої податкові зобов'язання і визначати сутність і відповідність операцій, які він здійснює протягом податкового періоду, тим операціям, які зазначені в податковому законодавстві. ІТ-платники повинні вести облік щодо всіх операцій, розділяючи їх на дві групи: ті, що підлягають обов'язковому оподаткуванню, та ті, що звільнені від оподаткування згідно з чинним законодавством.

Отже, перша модель здійснення ІТ-діяльності передбачає виконання податкових обов'язків у повному обсязі, без застосування будь-яких пільг або пільгових режимів за умови повної легалізації доходів ІТ-компаній (тимчасові пільги з ПДВ не враховуються, тому що це звільнення стосується всієї ІТ-діяльності загалом, за виключенням оподаткування електронних послуг нерезидентами без постійного представництва на території України). При цьому повне податкове навантаження стосується як самої ІТ-компанії (як юридичної особи), так і фізичної особи найманого працівника, який отримує дохід із джерела виплати з уже утриманими та сплаченими податком на доходи фізичних осіб, військовим збором та єдиним соціальним внеском.

Зрозуміло, що будь-який власник компанії (окремий фрілансер) зацікавлений у мінімізації податкового тиску та плануванні своєї діяльності саме за такою моделлю, яка б сприяла зменшенню податкового обов'язку в межах законодавства та стимулювала б ІТ-діяльність. І такі моделі існують в Україні.

Друга модель організації діяльності ІТ-компанії передбачає можливість праці як на загальній, так і на спрощеній системі оподаткування, але вже за рахунок зменшення чисельності штатних працівників та залучення до виконання замовлень фрілансерів (ФОП), з якими укладають договори на виконання ІТ-послуг та проєктів. За такої моделі на фрілансерів повністю покладається відповідальність за сплату податків з отриманих ними доходів. Вони є платниками єдиного податку (за ставкою 3 % від доходу зі сплатою

ПДВ або за ставкою 5 % від доходу з включенням ПДВ у єдиний податок) і співпрацюють з компаніями за договорами підряду. Фрілансери самостійно сплачують єдиний податок та єдиний соціальний внесок і самостійно виконують обов'язки щодо податкової звітності за своїми податковими зобов'язаннями. За ІТ-компанією залишається обов'язок сплачувати податок на прибуток (якщо вона працює на загальній системі оподаткування) або єдиний податок (якщо вона працює на спрощеній системі оподаткування за умови дотримання встановлених законодавством правил). І в першому, і в другому випадку податкове навантаження на ІТ-компанію зменшується за рахунок звуження податкових обов'язків щодо ведення обліку з ПДФО, військового збору та єдиного соціального внеску, сплати цих податків безпосередньо та звітування за їх сплату. Безумовно, це не стосується ситуації, коли ІТ-компанія має штатних працівників, стосовно яких діють правила першої моделі здійснення ІТ-діяльності. Але, якщо ІТ-компанія комбінує (змішує) штатних працівників, що працюють за трудовими договорами, та фрілансерів, що працюють за договорами підряду, це все одно буде вважатись другою моделлю, тому що податкове навантаження частково мінімізується, що автоматично зменшує коло податкових обов'язків.

За третьою моделлю організації ІТ-діяльності та сплати податків контракти з фрілансерами взагалі укладають нерезиденти (материнські компанії). Дочірні ІТ-компанії отримують від материнської кошти на відшкодування витрат за надані фрілансерами ІТ-послуги та розподіляють їх між ними (кошти за надання ІТ-послуг), сплачуючи лише податок на прибуток або єдиний податок (залежно від системи оподаткування). Фрілансери сплачують єдиний податок та єдиний соціальний внесок у порядку, встановленому податковим законодавством. Це ще більше спрощує податкові обов'язки, ніж при обранні другої моделі. У третій моделі відсутні штатні працівники, що суттєво зменшує податкові зобов'язання та спрощує здійснення інших податкових обов'язків: обліку та звітності. Третя модель являє собою повну мінімізацію податкових обов'язків ІТ-платниками. Слід зазначити, що

наразі майже 90 % працівників (більше 170 тис. спеціалістів) ІТ-галузі працюють як ФОП, обираючи саме третю модель. Вони за контрактом виконують роботу для замовників, а ІТ-компанія виступає своєрідним посередником між замовником послуг (іноземною компанією) і виконавцем (ІТ-спеціалістом). В Україні ФОП у сфері ІТ працюють за шістьма основними видами економічної діяльності (згідно з КВЕД): 62.01 Комп'ютерне програмування; 62.02 Консультування з питань інформатизації; 62.03 Діяльність з керування комп'ютерним устаткуванням; 62.09 Інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем; 63.11 Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах та інша діяльність у сфері інформаційних технологій та комп'ютерних систем; 58.29 Видання іншого програмного забезпечення. Так, залежно від того, яку модель здійснення ІТ-діяльності обирають платники, буде залежати й комплекс їх податкових обов'язків.

Визначивши податкові обов'язки ІТ-платників як фізичних та юридичних осіб, їх представництв, хотілося б зосередити увагу на новому явищі, що виникло виключно у віртуальному просторі, існує там, розвивається і може мати значення для оподаткування. Зрозуміло, що його існування можливе тільки за рахунок матеріальних дій людини. Але суть від цього не змінюється. Інтелект та можливості людини у віртуальному просторі породжують нових суб'єктів, правовий статус яких не досліджено або недостатньо досліджено саме з позицій оподаткування, та їх розуміння як платників податків.

Одним з таких суб'єктів ІТ-відносин є штучний інтелект. Цікаву позицію з цього приводу наведено Є. О. Харитоновою та О. І. Харитоновим, які справедливо зазначають, що останнім часом з'являється дедалі більше повідомлень про використання різних форм штучного інтелекту, на які покладаються функції, котрі раніше (і поки що) виконували люди: медичні, юридичні, підготовка та обробка інформації про новини, заміна людей комп'ютером, навіть у творчих галузях. Причому, вже йдеться не лише про використання ІТ як інструментарію в руках людини, а про значною мірою

автономне функціонування штучного інтелекту. Наступним кроком може стати створення так званого загального штучного інтелекту, здатного запам'ятовувати отримані навички та використовувати їх для вирішення проблем, що до останнього часу вважалося відмінною рисою людини. Тобто йдеться про штучний інтелект, що відповідає інтелекту (способу мислення) людини [3, с. 144–145]. Далі вчені ставлять правильне питання: хто виступає стороною відносин послуг, «самостійно» наданих комп'ютером? І пропонують визнати штучний інтелект у випадках його «самостійної» діяльності в ІТ-сфері квазі-суб'єктом цивільних правовідносин, «найпростішим (тимчасовим) рішенням було б доповнення переліку учасників цивільних відносин у ст. 2 Цивільного кодексу України згадкою про існування четвертого виду суб'єктів, назвавши їх « віртуальні особи» [3, с. 145–146]. У зв'язку з такими міркуваннями від себе доповнимо, якщо таке утворення буде визнано на законодавчому рівні віртуальним суб'єктом цивільного права, то що заважає визнати його (або їх) і платниками податків?! Якщо замислитись над цим питанням глибше з позицій визнання штучного інтелекту як окремого ІТ-платника податків, то можна тільки фантазувати скільки користі принесе такий платник бюджету. По-перше, його високоякісні можливості постійної та безперервної роботи в ІТ-галузі можуть використовуватися з метою створення найновітніших та найкреативніших інформаційних продуктів, попит на які буде дуже високий, що принесе значний прибуток, а значить – підвищить обсяг податкових надходжень. По-друге, він не ухилятиметься від оподаткування і йому навіть байдуже, який рівень податкового тиску до нього застосовуватиметься. Можна взагалі відбирати увесь прибуток. Адже все, що йому потрібно – це електроенергія та комп'ютерні потужності. По-третє, державі не потрібно проводити гнучку податкову політику стимулювання, оптимізації з метою регулювання податкових правовідносин, учасником яких є такий платник податків. Та, по-четверте, він не помилятиметься при обчисленні та сплаті податків, що спрощує роботу контролюючих органів. Тобто всі аспекти, які необхідно враховувати при оподаткуванні доходів традиційних

платників податків, у випадку зі штучним інтелектом автоматично зникають. При цьому, вже й не має значення як називати такого платника та якими податковими правами його наділяти. Головне – його якісна праця та сплата податків. Ми не підтримуємо витіснення людини штучним інтелектом з традиційних сфер діяльності (що породить нові невирішені проблеми: безробіття, зростання злочинності тощо), а просто фіксуємо це як факт, що вже має право на існування.

Проте, у IT-просторі діють й інші суб'єкти, оподаткування діяльності яких також потребує більш детального аналізу та законодавчого врегулювання. Це віртуальні організації. Термін «віртуальна організація» використовують у подвійному сенсі. У абстрактному значенні віртуальна організація означає найбільш передову і ефективну форму побудови організації, що є найкращою з погляду наявних технічних і нових економічних умов. У конкретному сенсі віртуальна організація передбачає мережеву, комп'ютерну (опосередковану) структуру компанії, що складається з неоднорідних частин, розміщених у різних місцях [3, с. 152]. Віртуальні організації поділяються на віртуальні підприємства, віртуальні корпорації та віртуальні офіси. Віртуальна організація охоплює всі види існуючих у віртуальному просторі утворень.

Віртуальне підприємство – це спільна кооперація діяльності незалежних підприємств різної галузевої належності, форм і розмірів власності. Таке підприємство створюється на тимчасовій основі без утворення юридичної особи з метою досягнення поставленої мети.

Віртуальна корпорація – це електронне об'єднання капіталів (ресурсів) різного типу (фінансового, технологічного, людського (інтелектуального) в інтересах виконання унікальних проєктів створення продукції світового класу і максимально повного задоволення вимог замовника. Вона сприяє вирішенню двох важливих питань: 1) залученню капіталу для виконання унікальних проєктів або розподілу бізнес-процесів з метою підвищення конкурентоспроможності продукції; 2) розподілу ризику в інвестиційних проєктах. Віртуальна корпорація не має єдиної юридичної організаційної

структури та є складною системою, утвореною з віддалених одна від одної груп людей (віртуальних колективів), що об'єднуються на основі симбіозу провідних мережових та інтелектуальних технологій (інтернету). Тобто електронним шляхом формується штучне співтовариство, яке існує й розвивається у віртуальному просторі. Це спонтанна тимчасова організація можливостей [3, с. 154].

Віртуальний офіс – це середовище, яке дає змогу команді різних працівників ефективно вирішувати питання, використовуючи виключно комунікаційні можливості інтернету: отримання кореспонденції, віртуальний телефонний номер, вебхостінг, оренда переговорних кімнат, конференц-залів для ділових зустрічей.

У Положенні про Український національний грид (УНГ) віртуальна організація визначається як динамічне співтовариство людей і установ, котрі спільно використовують обчислювальні ресурси відповідно до погоджених між ними правил, що регулюють доступ до всіх типів засобів, включаючи комп'ютери, програмне забезпечення і дані [131].

Така невизначеність їх правового статусу (його відсутність) загалом ускладнює й порядок оподаткування, який чітко прив'язаний до виду, організаційно-правової форми платника, міста його діяльності (розташування, реєстрації), тривалості такої діяльності, наявності центру платника та ієрархічної структури, щоб була можливість виявити платника та за потреби при порушенні податкового законодавства притягти до відповідальності. Дещо складно уявити як податкове законодавство має регулювати податкові зобов'язання таких платників. Але ж вони все одно залишаються платниками, тому що об'єднуються з метою одержання прибутку або доходу. За короткий проміжок часу вони отримують значні прибутки та зникають, залишаючи податкові органи в непорозумінні й невідомості, де ж їх розшукувати. І якщо викладене питання залишити неврегульованим, то є ризик, що відомі та діючі ІТ-платники, статус яких закріплено законодавством, почнуть здійснювати свою діяльність прикриваючись саме такими формами об'єднань і виключно у

віртуальному просторі.

Ці віртуальні організації є фрагментарними (тимчасовими, можуть бути створені на один день); їх члени практично рівноправні; у них відсутній регулятор (контролер); відносини ґрунтуються на ідеях, інноваціях, інтелекті; вони є гнучкими та мінливими; відсутність потреби залучати значні матеріальні кошти та ресурси дозволяє їм дуже швидко досягати своєї мети та отримувати прибуток, після чого вони безперешкодно зникають. Форми ведення ними діяльності в ІТ-сфері мають свої відмінності від таких форм у матеріальному світі, що лише ускладнює контроль держави за такими видами платників. При тому заборонити їм виникати та існувати вже неможливо, адже це інтернет-утворення. Отже, буде правильним погодитись з висловлюванням учених, що віртуальні організації є віддзеркаленням цифрового середовища, яким є, зокрема, інтернет. Новизна його полягає навіть не у віртуальності, як такої, а у звільненні ідей від загальних обмежень простору, часу, матерії та цензури. Стихія інтернету це інновації та комунікації, а не матеріальні речі. Неієрархічна структура інтернету є ідеальним середовищем для зростання й розвитку довірливої і технологічної культури, він є центром світової економіки та основною причиною швидкого й бурхливого інноваційного розвитку [3, с. 158–159]. А такий розвиток своєю чергою приносить значні прибутки, оподаткування яких суттєво збільшує податкові надходження й тому не може залишатися поза увагою держави. Перед останньою постають серйозні проблеми щодо створення системи контролю за такими видами ІТ-платників та регулювання їх діяльності нормами відповідних галузей права (зокрема, оподаткування доходів (прибутку) нормами податкового права). Державі залишається тепер тільки пристосуватися до нової дійсності та охопити її законодавчою сферою.

Висновки до розділу 2

1. Публічність як ознака джерела права має більш широке тлумачення

у правовідносинах щодо оподаткування ІТ-продукції та послуг, ніж її загальне розуміння. У правовідносинах щодо оподаткування ІТ-діяльності нормативні акти, що створюються (приймаються) відповідними суб'єктами правотворчості, діють не тільки стосовно осіб, які знаходяться в межах юрисдикції держави, а й тих, що знаходяться за її межами. Це є особливістю оподаткування саме ІТ-сфери.

2. Інтенсивність розвитку інформаційно-технологічних відносин у цифровому середовищі завжди випереджає податковий законотворчий процес, тому податкове законодавство повинно оперативнo реагувати на появу нових об'єктів та предметів віртуального простору і застосовувати до них механізм правового регулювання з метою їх оподаткування.

3. Імплементация норм міжнародного права у внутрішнє податкове законодавство у сфері ІТ-діяльності здійснюється за допомогою таких видів, як трансформація, рецепція та відсилання залежно від мети, яку ставить перед собою законодавець, та міжнародних зобов'язань держави. При рецепції має місце текстуальне повторення нормотворчим органом держави змісту міжнародної податково-правової норми в статті внутрішнього податкового нормативно-правового акта. При трансформації відбувається переробка тексту міжнародного податкового акта чи окремих його статей на основі податкової норми національного права, а відсилання санкціонує пряме застосування суб'єктами внутрішнього права норм міжнародного податкового права у внутрішніх податкових правовідносинах.

4. Серйозною причиною, що ускладнює регулювання оподаткування ІТ-відносин, є безпосередньо інформаційно-телекомунікаційні технології, які є вузьким предметом діяльності та знань окремого кола людей – ІТ-спеціалістів. Вони розробляють і створюють нові поняття та терміни в цій сфері, які здебільшого є незрозумілими для представників інших професій. Нерозуміння суто інформаційних понять з цієї сфери знань і одночасна необхідність надати їм законодавчого визначення призводить до прийняття недосконалих та суперечливих норм у сфері оподаткування ІТ-діяльності. Як правило, до того,

ніж ці суперечності в подальшому роз'яснюються у законах (Податковому кодексі України), першим суб'єктом, хто стикається з означеними проблемами (податковими спорами між ІТ-платниками та податковими органами), є судова система. У такій ситуації судова практика розбирається, розкриває, конкретизує і тлумачить зміст податкової норми, що застосовується у ІТ-відносинах, у своїх судових рішеннях.

5. Нагальною проблемою, з якою стикається судова практика при виконанні ІТ-платниками податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску, є донарахування таких податкових зобов'язань і застосування штрафних санкцій до ІТ-платників (компаній) унаслідок перекваліфікації трудових договорів у цивільно-правові (за позицією податкової служби). Вказана проблема дійсно існує й суди вирішують її в кожному конкретному випадку окремо з урахуванням наявних доказів у справі.

6. Перша група принципів оподаткування ІТ-діяльності визначає основи оподаткування такої діяльності, загальну спрямованість правового регулювання податкових відносин і виступає як базові нормативні засади при здійсненні правотворчості. Спеціальні принципи оподаткування ІТ-сектору визначають засади оподаткування виключно в цій сфері правовідносин.

7. ІТ-діяльність в Україні реалізується за різними організаційними моделями, які мають своїм наслідком і різні механізми оподаткування. Можна виокремити три організаційні моделі, за якими ІТ-платники здійснюють свою діяльність в Україні і відповідно до яких виконують свої податкові обов'язки: 1) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови повної легалізації доходів ІТ-компаній; 2) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови часткової мінімізації податків ІТ-компаніями; 3) модель організації ІТ-діяльності та порядку оподаткування її доходів за умови повної мінімізації податків ІТ-компаніями.

8. У податковому праві існує система ІТ-платників податків, яких можна охарактеризувати як віртуальних, тому що здійснюють вони свою

діяльність у інтернет-просторі. Їх діяльність характеризується фрагментарністю, мінливістю, відсутністю місця реєстрації, відсутністю організаційної ієрархії та будь-яких регуляторів, що суттєво ускладнює виявлення віртуальних ІТ-платників та визначення їх податкових зобов'язань. Заборонити таку діяльність наразі неможливо. Тому державі залишається тільки пристосуватися до нової дійсності та охопити її законодавчою сферою.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-СЕКТОРУ В УКРАЇНІ

3.1. Стратегічні напрями податкової оптимізації ІТ-сектору: державна політика

У переліку пріоритетів стратегічного розвитку України чільне місце має посідати розвиток індустрії інформаційних технологій (ІТ-галузь). Це пов'язано з її прибутковістю, обсягом податкових надходжень до бюджетів та перспективністю їх зростання. Наразі можна впевнено стверджувати, що на сучасному етапі правове регулювання оподаткування ІТ-сектору в Україні перебуває ще на стадії свого формування, не відрізняється сталістю та послідовністю з боку держави й потребує вдосконалення. Одним з головних напрямів державної політики щодо вдосконалення процесу оподаткування ІТ-сектору є механізм податкової оптимізації.

За позицією вчених, податкова оптимізація – це зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання усіх наданих законодавством пільг і інших законних прийомів і способів. Податкова оптимізація – це податкове планування платників податків, при якій податкові платежі зводяться до мінімуму на законних підставах, без порушення норм податкового та кримінального законодавства [132, с. 285]. Особливо слід зосередити увагу на тому, що податкова оптимізація має сенс і досягає поставленої мети тільки за своєї стратегічної спрямованості. Стратегія податкової оптимізації вирішує такі важливі завдання: 1) забезпечення стійкого розвитку галузі на довгостроковий період; 2) отримання додаткових конкурентних переваг; 3) стимулювання діяльності у відповідній галузі та збільшення її результатів. Саме ці завдання необхідно вирішувати в ІТ-галузі. Якщо держава зацікавлена в розвитку будь-якої галузі економіки, вона створює відповідні напрями та надає можливості, у тому числі й через механізми

оподаткування для стимулювання та підтримки такої галузі. ІТ-сектор є одним з найприбутковіших і перспективних секторів економіки країни, на чому не раз наголошувалось у роботі та доводилось конкретними показниками. Тому питання щодо створення умов для його подальшого розвитку, надання йому конкурентних переваг на ринку світової ІТ-індустрії є однією зі стратегічних завдань держави.

Попередній аналіз податкового законодавства у сфері оподаткування ІТ-діяльності дає можливість дійти висновку, що в Україні застосовуються такі методи податкової оптимізації: 1) пільгові ставки по загальнодержавних податках та зборах, повне звільнення від сплати податку на визначений період (наприклад, від ПДВ); 2) спеціальний режим оподаткування (спрощена система оподаткування, обліку та звітності); 3) податковий кредит як інструмент, що використовується для зменшення податкового зобов'язання (аутсорсинг). Безумовно, що для того, щоб ІТ-платник міг скористатися означеними привілеями податкової оптимізації, при плануванні своєї діяльності він повинен застосовувати комплексний підхід, тобто враховувати норми не тільки податкового, але й трудового, господарського, цивільного та іншого законодавства.

Зазначеним вище методам податкової оптимізації вже приділялась відповідна увага в цьому дисертаційному дослідженні в межах аналізу питань щодо принципів оподаткування ІТ-діяльності, характеристиці податкових обов'язків ІТ-платників, дослідженні ІТ-сектору як об'єкта податкового регулювання, визначенні джерел правового регулювання ІТ-галузі. Висновки, зроблені за результатами їх аналізу, дозволяють загалом зазначити, що держава не тільки намагалась, але реально створила умови для стимулювання ІТ-діяльності в податкових правовідносинах, а саме, створила можливість працювати за спрощеною системою оподаткування, надання податкових пільг (пільги щодо сплати ПДВ), створення рівних умов оподаткування для резидентів та нерезидентів при оподаткуванні ПДВ електронних послуг, зменшення податкового навантаження при сплаті податку на прибуток

підприємств. Викладене дало свої позитивні результати у вигляді зміцнення ІТ-галузі та зростання її прибутковості, що неминуче позначилося і на зростанні податкових надходжень. Ці можливості, надані державою для спрощення здійснення ІТ-діяльності, можна віднести до методів податкової оптимізації, тому що це дозволило ІТ-платникам зменшити розмір своїх податкових зобов'язань відносно інших традиційних галузей економіки на законних підставах та за допомогою використання всіх наданих законодавством пільг, прийомів і способів. Більшість ІТ-компаній та фізичних осіб-підприємців (близько 90 %) організували свою діяльність саме з урахуванням методів податкової оптимізації, що є правильною й логічною політикою держави. Але їй, на жаль, не вистачає стабільності та послідовності, що і є вирішальним фактором для повної підтримки ІТ-галузі в Україні.

Недоліком, як уже зазначалося в роботі, є непослідовна та іноді суперечлива політика держави в галузі оподаткування ІТ-сектору, коли насамперед вона прагне якомога більше отримати податкових надходжень за короткий період часу. Тобто держава постає перед вибором або збільшити податкові надходження від ІТ-галузі за короткий час за рахунок підвищення податкового тиску та відміни заходів податкової оптимізації і, що є передбачуваним, втратити цю галузь, або, навпаки, створювати нові податкові стимули на довгостроковий період, що в майбутньому, у перспективі підвищить податкові надходження від ІТ-сектору за рахунок збільшення ІТ-платників, яким буде вигідно та зручно працювати за таких умов (умов податкової оптимізації).

Як приклад першого варіанту можна навести Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо посилення захисту прав працівників» від 12 травня 2022 р. № 2253-IX та законопроект № 8089 від 01 березня 2018 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо зменшення ставки податку на додану вартість, реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та підвищення прозорості розрахункових операцій з урахуванням європейської

практики», який, однак, згодом було відкликано. У першому нормативному акті з метою ускладнення найму фізичних осіб-підприємців (ІТ-спеціалістів) ІТ-компаніями Міністерство соціальної політики України запропонувало внести в Кодекс законів про працю сім критеріїв, які вказуватимуть на трудові відносини між двома особами. Якщо інспектор з праці виявить у компанії, де працюють ФОП (ІТ-спеціалісти), одночасно будь-які три критерії, то цього буде достатньо, щоб визнати відносини трудовими й накласти штраф на роботодавця в розмірі 125 190 грн за кожного «неоформленого» працівника, який фактично працює в статусі ФОП. Другий законопроект був спрямований на підвищення податкового тиску на ІТ-галузь та згортання процесів її стимулювання. Безумовно, штрафи за порушення трудового законодавства не являють собою нові податки, але вони, по суті, безпосередньо пов'язані з підвищенням фінансового навантаження на ІТ-галузь і її дестимулювання.

Складається враження, що високі доходи ІТ-індустрії породжують у авторів наведених законопроектів ілюзію щодо легкості існування галузі ІТ в Україні та легкості заробітку нею своїх доходів. Здається, що такі доходи заробляються просто, швидко й одразу у великих обсягах. Але, насправді, це не так.

Не слід забувати, що ІТ – це галузь, яка конкурує в масштабах світу. Заробітну плату ІТ-спеціалісти отримують у доларах США або євро і вона у програмістів різних країн майже однакова. Коли компанії-замовники шукають підрядників, вони можуть обрати будь-якого розробника, наприклад, з Індії чи України. Але основну роль відіграє саме вартість послуг. І коли зарплата ІТ-спеціаліста оподатковується високими податками, українські компанії стають менш привабливими, тому що їх послуги стають дорожчими і їм завжди можна знайти заміну за більш низькою ціною в іншій країні. Тому, хоча ІТ-індустрія і стала в Україні найбільш зростаючим сектором економіки, все ж таки вона не єдина, хто бореться «за місце під сонцем» за отримання замовлень у цій сфері від іноземних замовників – великих міжнародних компаній. Мільйони доларів надходжень від експорту ІТ-послуг достаються національним ІТ-платникам

шляхом участі в жорсткій конкурентній боротьбі на світових ринках. Фактично єдиною реальною конкурентною перевагою в Україні у сфері ІТ-діяльності є саме заходи податкової оптимізації, одним із найзручніших з яких залишається спрощена система оподаткування (третя група), яку використовують близько 90% ІТ-спеціалістів в Україні. Ця перевага протистоїть спеціальним податковим режимам у країнах-конкурентах: Індія, Польща, Румунія, Казахстан, Бразилія та ін.

Слід також враховувати, що за оцінками спеціалістів у галузі ІТ, інвестиція в технічне забезпечення одного робочого місця ІТ-спеціаліста (працівника спочатку необхідно навчити) в середньому становить 2 000 дол. США [19]. Тобто, лише на забезпечення нових робочих місць для власних фахівців ІТ-індустрія щороку інвестує понад 1 млрд грн на рік [19]. Збереження такої динаміки можливе лише при збереженні конкурентоспроможності української ІТ-індустрії. Зважаючи на те, що понад 80 % вартості ІТ-продукції становить оплата праці, то будь-які зміни в оподаткуванні, що впливатимуть на її вартість, прямо впливатимуть на динаміку розвитку цієї галузі.

Отже, державна політика, яку пропонує проводити Мінсоцполітики, призведе до втрати конкурентоспроможності вітчизняних компаній на світовому ринку, закриття офісів великих світових компаній, трудової міграції ІТ-спеціалістів і, як наслідок, зменшення податкових надходжень та інших платежів до бюджету. Тут потрібно застосовувати стратегічне мислення і, як уже вище зазначалось, проводити обережну податкову політику в ІТ-сфері. Чи вистачить на це в держави витримки та терпіння, покаже час.

При дослідженні питання щодо стратегічних напрямів податкової оптимізації ІТ-сектору з боку держави вважаємо правильним не повертатися до вже розглянутих у дисертаційному дослідженні заходів, а дослідити нові напрями, які пропонує держава в галузі ІТ.

Так, 26 лютого 2019 р. було зареєстровано законопроект № 10094 «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо розвитку креативних індустрій в Україні)», який згодом було відкликано. Зрозуміло, що ІТ-галузь є

саме такою індустрією. Ним передбачалося внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», якими пропонується: 1) доповнити Податковий кодекс України нормою, за якою окрім вже існуючих чотирьох груп суб'єктів-платників єдиного податку передбачити п'яту групу, до якої буде віднесено лише фізичних осіб-підприємців, які надають послуги у сфері інформаційних технологій, а саме: видання комп'ютерних ігор та іншого програмного забезпечення (класи 58.21, 58.29 за КВЕД ДК 009:2010), комп'ютерне програмування, консультування та пов'язані з ними діяльності (розділ 62 за КВЕД ДК 009:2010), оброблення даних, розміщення інформації на вебвузлах і пов'язана з ними діяльність (клас 63.11 за КВЕД ДК 009:2010), вебпортали (клас 63.12 за КВЕД ДК 009:2010). Водночас умовами, за якими ІТ-платники можуть бути віднесені до п'ятої групи, є невикористання ними праці найманих осіб та обмеження обсягу їх доходу 7 500 000 грн. Крім того, ІТ-підприємцям на п'ятій групі під час надання зазначених послуг буде надана можливість на платній або безоплатній основі користуватися технічними та/або програмними засобами, інформаційними системами й будь-якими іншими засобами виробництва (у тому числі приміщеннями), що належать фізичним особам-підприємцям або юридичним особам, на користь яких провадиться така діяльність; 2) встановити ставку єдиного податку для ІТ-платників п'ятої групи в розмірі 5 % збільшуючи кожен рік на 1 % до досягнення 10 % з 01 січня 2025 р.; 3) передбачити в Податковому кодексі України норму, відповідно до якої ставки єдиного податку для ІТ-платників п'ятої групи будуть встановлені в розмірі 15 %, якщо обсяг доходу протягом календарного року перевищуватиме 7 500 000 грн.

Перехід на п'яту групу спрощеної системи був би правом ІТ-спеціалістів і кожен з них сам би вирішував, що йому зручніше: залишитися на третій групі або перейти на п'яту. Мотивувати перейти на п'яту групу міг би збільшений ліміт обсягу доходу до 7 500 000 грн, а також право здійснювати свою діяльність у приміщеннях, що належать іншим фізичним або юридичним

особам, користуватися їх комп'ютерною технікою, інформаційними системами, комунікаціями та іншими засобами виробництва без потреби укладення з ними трудового договору.

Як логічно зазначають автори законопроекту № 10094, «він забезпечить, по-перше, безпеку ІТ-підприємців у контексті звинувачення їх представниками податкових органів в ухиленні від сплати податків шляхом неправомірного переходу на спрощену систему оподаткування. По-друге, надасть можливість ІТ-підприємцям і надалі користуватися спрощеною системою оподаткування, що збереже привабливість цього виду бізнесу в Україні для зарубіжних інвесторів. По-третє, забезпечить стале зростання надходжень до державного бюджету з ІТ-індустрії та одночасно надасть можливість останній бути конкурентоспроможною на світовому ринку» [133].

Наведений законопроект з повним правом можна назвати напрямом податкової оптимізації ІТ-сектору, тому що його метою є не тільки збереження спрощеної системи оподаткування для ІТ-платників (збереження третьої найпоширенішої групи), але й її вдосконалення та розширення для стимулювання економічного зростання ІТ-галузі в Україні. Законодавча ініціатива № 10094 мала б позитивні результати не лише з позицій оподаткування. Внаслідок зростання обсягу виробництва ІТ-продукції та її реалізації на експорт зросли б надходження валютної виручки в країну, що сприяло б зміцненню курсу національної валюти і стримуванню інфляційних процесів; були б створені нові робочі місця; був би організований привабливий бізнес-клімат для залучення в українські інноваційні та високотехнологічні сфери діяльності іноземних інвестицій; була б забезпечена прогнозованість ІТ-індустрії і тим самим створені передумови для її сталого розвитку в Україні.

Одним із засобів податкової оптимізації ІТ-діяльності є аутсорсинг. Відповідно до наказу Держспоживстандарту України «Про затвердження та скасування національних класифікаторів» від 11 жовтня 2010 р. № 457, розділу 4 Національного класифікатора України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» під аутсорсингом розуміється угода, згідно з якою

замовник доручає підряднику виконати певні завдання, зокрема, частину виробничого процесу або повний виробничий процес, надання послуг щодо підбирання персоналу, допоміжні функції [134]. Також аутсорсинг визначають як передачу компанією частини її завдань або процесів стороннім виконавцям на умовах субпідряду. Виходячи з цього, ІТ-аутсорсинг (аутсорсинг інформаційних технологій) полягає в передачі компанією частини функцій з управління та підтримки власних інформаційних ресурсів зовнішній ІТ-компанії. Виокремлюють такі види ІТ-аутсорсингу: передача «людських» ресурсів, передача обладнання та інфраструктури, передача послуг з управління інформаційною системою.

Слід зазначити, що в Цивільному кодексі України договори аутсорсингу окремо не виділені, тому що загалом вони належать до договорів на надання послуг та укладаються відповідно до загальних правил цивільного законодавства. Їх правова природа вже визначена законодавством. Так, згідно з ч. 1 ст. 901 Цивільного кодексу України за договором про надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором [51]. Немає необхідності окремо виділяти такий вид договору ще й тому, що за нормами чч. 1, 2 ст. 6 Цивільного кодексу України сторони мають право укласти договір, який не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає загальним засадам цивільного законодавства, а також через те, що відповідно до ч. 1 ст. 627 Цивільного кодексу України сторони вільні в укладенні договору, виборі контрагенту та визначенні умов договору з урахуванням вимог Цивільного кодексу України, інших актів цивільного законодавства, звичаїв ділового обороту, вимог розумності та справедливості. Тобто за своїм правовим змістом аутсорсинг є видом цивільно-правового договору. Визнають договори аутсорсингу і контролюючі (податкові) органи (лист ДПА України від 01 лютого 2011 р. № 2548/7/16-1517-26).

Податкова оптимізація аутсорсингу полягає в тому, що отримані послуги замовник може включити до витрат і, як наслідок, – до податкового кредиту з податку на додану вартість. За рахунок різниці в оподаткуванні сторін (виконавця та замовника) досягається ефект оптимізації оподаткування. Для оптимізації оподаткування в ІТ-сфері використовують, як правило, аутсорсерів, які застосовують спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку. При використанні платника на спрощеній системі оподаткування економія від аутсорсингу залежить від того, яку ставку єдиного податку сплачує аутсорсер (виконавець): ставка 3 % та сплата ПДВ або 5 %, у які включено ПДВ. Модель з використанням аутсорсера-платника єдиного податку за ставкою 3 % з позиції податкової оптимізації більш вигідна для замовника, тому що такий платник сплачує ПДВ, що дозволяє включити видатки замовника у податковий кредит з ПДВ. Але більшість ІТ-послуг взагалі звільняються від оподаткування ПДВ, тому на практиці частіше використовується модель із використанням аутсорсера-платника єдиного податку за ставкою 5 % [24].

Слід наголосити, що Україна впродовж останніх семи років входить в топ-30 світових країн-партнерів з надання послуг аутсорсингу. Такі рейтинги складає та відстежує провідна дослідницька та консалтингова компанія Garther [19]. Британська асоціація Global Sourcing Association також назвала Україну найкращою країною в 2017 р. у світі з надання послуг аутсорсингу [19], а міжнародна профільна асоціація IAOP, яка складає рейтинг аутсорсингових ІТ-компаній світу, зазначила, що в 2020 р. в такий рейтинг потрапили 14 українських ІТ-компаній, які працюють з міжнародними аутсорсерами (їх великим офісам вигідно працювати з цими українськими компаніями). Серед таких відомих міжнародних компаній, які працюють з українськими аутсорсерами, виокремлюють: Ciklum, Eleks, Infopulse, Innovecs, Intellias, Intetics, Miratech, N-iX, NIX, Program-Ace, Sigma Software, EPAM, Luxoft, Softjourn [19]. Це свідчить про сприятливий національний податковий режим у сфері ІТ. Можливість застосовувати у своїй діяльності різні методи податкової оптимізації (наприклад, як у випадку з аутсорсингом, спрощену систему

оподаткування) дає змогу ІТ-платникам (аутсорсерам-виконавцям) бути конкурентоспроможними на світових ринках надання ІТ-послуг та залучати до взаємної роботи іноземних ІТ-замовників.

Окремо хотілося б зупинитися на питанні створення в Україні спеціального правового режиму Дія. City для ІТ-індустрії і з'ясувати чи можна вважати його дійсним засобом податкової оптимізації. Дія. City визначається як спеціальний правовий режим для ІТ-індустрії, який дозволить створити в Україні найпотужніший ІТ-хаб у Центральній та Східній Європі. До напрямів діяльності Дія. City належать: розробка та тестування програмного забезпечення, включно з виданням комп'ютерних ігор; видання та розповсюдження ПЗ, зокрема SaaS; навчання комп'ютерній грамотності, програмуванню, тестуванню та технічній підтримці ПЗ; Digital marketing та Ads з використанням ПЗ, розробленого резидентами; кіберспорт; R&D в сфері ІТ і телеком; постачання послуг, пов'язаних з обігом віртуальних активів; кібербезпека; робототехніка тощо. Отже, проєкт є досить амбітним [135].

У листопаді 2020 р. у Верховній Раді України було зареєстровано два законопроекти: «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» № 4303 від 02 листопада 2020 р. (який був прийнятий 15 липня 2021 р. за № 1667-ІХ та набрав чинності 14 серпня 2021 р.) та «Про стимулювання розвитку сфери інформаційних технологій в Україні» № 4303-2 від 17 листопада 2020 р. Головною їх метою є збереження успішних умов ведення господарської діяльності в ІТ-індустрії та запровадження додаткових заходів стимулювання розвитку цієї галузі шляхом закріплення базових принципів і гарантій діяльності через створення спеціального правового режиму Дія Сіті.

За позицією держави (влади), хоча ІТ-індустрія й розвивається сьогодні динамічніше за інші галузі, але все ж таки вона перебуває на стадії зародження. Розуміючи необхідність вітчизняної ІТ-галузі постійно конкурувати за світовий ринок ІТ-продукції, враховуючи механізми стимулювання ІТ-індустрії у інших країнах держава вважає вкрай необхідним допомогти ІТ-галузі з метою створення сприятливого правового режиму праці. Головними завданнями

платформи Дія Сіті, за позицією авторів законопроектів, є створення сотень тисяч нових робочих місць у сфері ІТ, втілення в життя інтелектуальних здібностей українських ІТ-спеціалістів, залучення висококваліфікованих іноземних спеціалістів з інших держав, збільшення інвестиційної привабливості країни, стимулювання припливу інвестицій та іноземної валюти, забезпечення сталого розвитку економіки України і, як результат, – підвищення загального рівня життя населення.

З цією метою для юридичних осіб, які здійснюють діяльність у сфері ІТ, запроваджується правовий режим Дія Сіті, яким вводяться такі заходи стимулювання для учасників (резидентів Дія Сіті):

- 1) введення помірною оподаткування доходів, які виплачують резиденти Дія. Сіті, для ІТ-спеціалістів;
- 2) запровадження можливості обирати різні форми залучення ІТ-спеціалістів: у формі класичних трудових договорів, трудових контрактів, цивільно-правових договорів (включаючи їх особливу форму «гіг-контракт») та на основі підприємницьких відносин у статусі ФОП;
- 3) введення додаткових гарантій від зловживань з боку правоохоронних органів;
- 4) чітке встановлення деталізованого переліку видів ІТ-діяльності з урахуванням загальноприйнятих видів діяльності в сфері ІТ відповідно до КВЕД, міжнародних стандартів ISIC, NACE [135].

Встановлюються вимоги для набуття статусу резидента Дія Сіті. Цим резидентом може бути юридична особа, яка одночасно відповідає таким вимогам: 1) здійснює один або кілька з видів діяльності, про що вказано у її статуті або відомостях про неї, які містяться в ЄДР; 2) розмір середньої місячної винагороди працівникам та гіг-спеціалістам кожного календарного місяця становить не менше, ніж еквівалент 1 200 євро за офіційним курсом НБУ станом на перше число відповідного календарного місяця; 3) середньооблікова кількість її працівників та гіг-спеціалістів (у разі залучення) становить не менше ніж дев'ять осіб; 4) сума її кваліфікованого доходу,

отриманого за перші три календарні місяці, становить не менше ніж 90 % від суми її загального доходу за цей період, а сума її кваліфікованого доходу, отриманого за кожен календарний рік перебування в статусі резидента Дія Сіті, становить не менше ніж 90 % суми її загального доходу за той самий період (за наявності загального доходу). Законопроект дає змогу новоствореним компаніям (стартапам, які зазвичай не мають можливості забезпечення виконання загальних вимог на початку своєї діяльності) на спрощений доступ в Дія Сіті на підставі критеріїв, чітко визначених законодавством. Також чітко вказано, хто не може бути резидентом Дія Сіті [135].

Міністерство цифрової трансформації України набуває статусу регуляторного державного органу стосовно учасників Дія Сіті. Міністерство має повноваження на перевірку інформації та документів, що надходять від заявників на предмет їх повноти та відповідності вимогам щодо резидентства в Дія Сіті. Задля можливості здійснення такої перевірки міністерство користується усіма публічними базами даних, реєстрами та офіційною інформацією від державних органів. Подальший контроль за дотриманням вимог, що висуваються до резидентів, Мінцифри здійснює через механізм подачі резидентами щоквартальних звітів, а з метою контролю фінансових показників для резидентів – через отримання аудиторського звіту компаній (щороку).

Окрім цього, Міністерство цифрової трансформації України наділяється певними повноваженнями: ведення реєстру резидентів Дія Сіті, включення резидентів Дія Сіті в такий реєстр та виключення з нього; контроль за подачею резидентами Дія Сіті звітності з відповідністю інформації з такої звітності вимогам, встановленим в законі; контроль за відповідністю резидентів Дія Сіті, встановленим в законі ознакам, які є доступними із публічних баз даних, державних реєстрів, офіційної інформації від органів державної влади.

Контролюючі (податкові) органи здійснюють перевірку вимог закону, що ґрунтуються на економічних показниках ІТ-діяльності, а саме, середня заробітна плата (винагорода гіг-виконавцям), питома вага доходів, розрахунок

операційних витрат, податковий облік та звітність.

Окрему увагу приділено формам організаційно-трудових відносин між ІТ-компаніями та їх спеціалістами шляхом надання права укладати трудові контракти та гіг-контракти. Трудовий контракт визнається особливою формою трудового договору, яка дає можливість його сторонам самостійно, без врахування загальних обмежень, встановлених законодавством про працю, визначати строк його дії, права, обов'язки та відповідальність сторін, умови матеріального забезпечення та організації праці ІТ-спеціаліста, умови його розірвання тощо. Для забезпечення гнучкості в роботі ІТ-працівників пропонується ввести в Кодекс законів про працю поняття про ненормований робочий день та критерії його застосування, положення щодо відряджень, дистанційної (надомної) роботи. Гіг-контракти, за позицією авторів законопроектів, це особлива форма найму фізичних осіб ІТ-спеціалістів з метою виконання окремих завдань (проектів) замовника.

Проте, у жодному з названих проектів законів чітко не пояснюється та не розкривається правова природа таких контрактів: чи є вони трудовими, чи цивільно-правовими, що є важливим питанням, від якого залежить і порядок оподаткування, і порядок організації праці ІТ-спеціаліста. Правильнішим, з нашої погляду, все ж таки буде визначати гіг-контракти (якщо в них вже з'явилась така необхідність) як різновид цивільно-правового договору, адже це відповідає суті відносин між ІТ-компанією та окремим спеціалістом-фрілансером, що виникають у зв'язку з виконанням окремих завдань від замовника (ІТ-компанії).

Отже, ідея розробників законопроектів щодо стимулювання ІТ-індустрії завдяки пропозиції об'єднатися на платформі Дія Сіті є правильною, але деталі їх змісту містять у собі ряд недоліків, які можуть негативно відобразитись на функціонуванні ІТ-галузі в Україні. Не зупиняючись загалом на аналізі всього проекту Дія Сіті, його переваг та недоліків, повернімося до головного питання: чи можна вважати новий спеціальний режим Дія Сіті одним із засобів податкової оптимізації для ІТ-спеціалістів?

Авторами проєкту декларується, що резиденти Дія Сіті отримають спеціальний пільговий режим оподаткування виплат своїм працівникам, а можливість працювати на гіг-контрактах дасть більше свободи у відносинах, ніж звичайні трудові договори (хоча договори з ФОП фрілансерами на третій групі єдиного податку повністю задовольняють ІТ-компанії і вони не просять змінювати таку модель співпраці, а, навпаки, – не втручатися). Проте було б дивним, якби держава не робила спроб отримати більше доходів за рахунок діяльності ІТ-сектору в Україні. Великі прибутки цієї галузі не дають владі спокою, на жаль. Тому 14 грудня 2021 р. Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» № 1946-ІХ. Ним передбачено запровадження спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті (ІТ-компаній), що відповідатимуть передбаченим Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» вимогам та будуть включені до спеціального реєстру, ведення якого здійснюватиме уповноважений орган – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері цифрової економіки (Мінцифра) та запровадження спеціального режиму оподаткування окремих доходів працівників резидентів Дія Сіті та залучених ними гіг-спеціалістів.

Спеціальний режим оподаткування резидентів Дія Сіті передбачає можливість переходу ними на оподаткування податком на прибуток підприємств на особливих умовах, що передбачають ставку податку в розмірі 9 % та оподаткування лише окремого переліку операцій: 1) виплати процентів на користь нерезидентів – пов'язаних осіб або нерезидентів, зареєстрованих в державах, що є «низькоподатковими юрисдикціями»; 2) надання фінансової допомоги неплатнику податку, яка не підлягає поверненню, або пов'язаній фізичній особі-нерезиденту незалежно від наявності умови про повернення, або пов'язаній юридичній особі-неплатнику податку чи непов'язаній особі, яка залишається неповернутою протягом 12 календарних місяців; 3) безоплатне

надання майна неплатнику податку; 4) виплати, що здійснюються у зв'язку із вкладенням у об'єкти інвестицій (у тому числі придбанням майна), що перебувають за межами території України; 5) придбання майна, робіт, послуг у неплатника податку-нерезидента та/або передача майна, робіт, послуг неплатнику податку-нерезиденту (якщо розрахунки чи постачання майна, робіт, послуг за відповідними операціями не здійснено у 360-денний чи інший строк відповідно до законодавства); 6) виплата роялті в сумах перевищення ліміту та в інших окремих випадках.

Спеціальний режим оподаткування окремих доходів працівників та гіг-спеціалістів резидентів Дія Сіті передбачає: 1) оподаткування податком з доходів фізичних осіб за ставкою 5 %: а) заробітної плати працівників резидентів Дія Сіті; б) винагороди гіг-спеціалістів за гіг-контрактами, укладеними з резидентами Дія Сіті; в) авторські винагороди за створення службового твору та перехід прав на службові твори; 2) сплату єдиного внеску за загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі: а) мінімального страхового внеску для працівників резидентів Дія Сіті; б) 22 % від визначеного з урахуванням положень гіг-контракту розміру бази нарахування єдиного внеску, однак не більше максимальної та не менше мінімальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої законом для гіг-спеціалістів резидентів Дія Сіті [148].

Аналіз наведених законодавчих положень та висновків експертів у ІТ-індустрії [19] дає змогу дійти висновку, що Дія Сіті не можна вважати вдалою моделлю податкової оптимізації ІТ-діяльності в Україні. Справа в тому, що нова модель оподаткування прибутку, запропонована Дія Сіті, містить норми, що мають ознаки прихованого обмеження резидентів Дія Сіті на операції із ФОП, що є платниками єдиного податку (поступового видавлювання моделі «ІТ-компанія – ФОП»). Якщо ІТ-галузь із ФОП (платниками єдиного податку) перейде в режим Дія Сіті, то названа модель праці та податкової оптимізації суб'єктів ІТ-індустрії взагалі зникне. До того ж, самі автори Закону не приховують, що такий «вигідний» режим створюється строком на 15 років,

тобто має лише тимчасовий характер.

Доволі негативним моментом у режимі, що частково поширюватиметься у податкових правовідносинах для ІТ-суб'єктів, вбачається незрозумілість таких конструкцій, як: гіг-працівники та гіг-контракти. Це нова форма співпраці компаній і працівників, яка має стати альтернативою діючій схемі найму працівника в ІТ-компанію через реєстрацію фізичною особою-підприємцем. На відміну від ФОП, гіг-працівник є майже штатним працівником, на якого частково поширюватиметься Кодекс законів про працю: він матиме офіційну відпустку і лікарняний. Можна зафіксувати й додаткові домовленості із роботодавцем у гіг-контракті. Для компанії-резидента Дія Сіті та гіг-працівника вводиться спеціальний режим оподаткування їх доходів. Із заробітної плати найманого працівника сплачуватиметься 5 % податку на доходи фізичних осіб, 22 % ЄСВ від мінімальної заробітної плати (мінімальна заробітна плата становить 6 700 грн, значить ЄСВ становитиме 1 474 грн). Для гіг-працівника, що працює за гіг-контрактом, із заробітної плати також сплачуватиметься 5 % податку з доходу фізичної особи і підвищиться ЄСВ. Так, для гіг-працівників ставка ЄСВ встановлюється у розмірі 22 % від бази нарахування єдиного внеску, але не більше максимальної (15 мінімальних заробітних плат) і не нижче мінімальної величини бази нарахування ЄСВ (одна мінімальна зарплата). З урахуванням розміру заробітної плати гіг-працівника такий страховий внесок може досягати трохи більше 20 тис. грн на місяць. Окрім цього, штатний працівник та гіг-працівник сплачуватимуть 1,5 % військового збору.

Виникає логічне питання: а навіщо спотворювати сталу модель взаємодії суб'єктів ІТ-сектору (компаній та ФОП, що є платником єдиного податку), яка, як уже неодноразово зазначалося в роботі, надала й надає переваги вітчизняній ІТ-галузі стосовно іноземних ІТ-галузей. Зазначений вище податковий режим, якщо не збільшує податкове навантаження на платників, то точно його не зменшує, оскільки податки на доходи працівників-резидентів Дія Сіті є співставними з аналогічними у платників «єдинників» третьої групи. Отже,

доходимо висновку, що в такий спосіб держава все ж таки намагається змусити резидентів Дія Сіті укладати трудові договори та гіг-контракти, які регулюються трудовим законодавством. А саме цьому ІТ-компанії та фрілансери найбільше прагнуть запобігти, адже таке не вигідно нікому. Тому, викладена пропозиція містить ознаки прихованого обмеження (навіть повної ліквідації) моделі праці на підставі цивільно-правових відносин з ФОП платниками третьої групи.

Робота за гіг-контрактами тягне за собою інше обтяження для ІТ-суб'єктів, зокрема великі штрафи за порушення трудового законодавства для ІТ-компаній. Тобто регулювання правовідносин з гіг-працівниками при наданні останніми незалежних професійних послуг відбувається, не у рамках цивільного та господарського законодавства, а в рамках трудового законодавства. Законодавча плутанина створює правову колізію у сфері розмежування трудових і підприємницьких відносин. , коли суто підприємницькі відносини пере kwalіфікуються у трудові. Отже, за таких умов цілком можлива пере kwalіфікація підприємницької діяльності у трудові відносини, що, відповідно, надає підстави контролюючим органам нараховувати штрафні санкції. Доречним стосовно окресленої проблеми є зауваження експерта з електронного урядування, голови ГО «Електронна республіка» Євгена Поремчука, який зазначив, що: «ІТ-галузь України розвивається і росте приблизно на 20 % щороку, незважаючи на пандемію й економічно-політичні потрясіння. І в мене виникає логічне питання: чи варто державі рухати прибуткову і самодостатню ІТ-галузь? ІТ-індустрія призвичаїлася до роботи в таких умовах і навряд чи потребує «допомоги» від держави. Навіть більше! Можливо, ІТ-галузь увесь цей час розвивалася завдяки тому, що держава не втручалася у її справи?» [149].

Отже, платформу Дія Сіті не можна вважати засобом податкової оптимізації для ІТ-сектору в Україні, хоча саме так її презентують автори зазначеного вище Закону. Зараз вона виглядає як практично еквівалентний обмін щодо моделей оподаткування в сенсі податкового навантаження (тобто

обидві відрізняються від загальної системи оподаткування, обидві є спеціальним податковим режимом), але та модель, яку пропонує влада, спрямована на знищення першої, яка дуже зручна для сучасної ІТ-індустрії. І представники ІТ-професії це розуміють. Можливо, що в рамках взаємної та компромісної праці між владою та представниками ІТ-галузі ще можна буде вирішити викладену проблему й дійсно посприяти стимулюванню ІТ-діяльності в Україні, у тому числі й за рахунок збільшення можливостей для податкової оптимізації.

У доповнення до викладеного вище також наведемо експертні висновки Гільдії ІТ-фахівців, яка загалом не підтримує, ані зазначені закони та законопроекти, ані платформу Дія Сіті. Це дозволить обґрунтувати нашу думку щодо хибності мети проєкту Дія Сіті стосовно стимулювання розвитку ІТ-галузі в Україні і насамперед хибності її податкової оптимізації.

Як зазначають ІТ-представники, ІТ-спільнота не довіряє державі й підозрює, що після впровадження проєкту влада спробує скасувати можливість «працевлаштування» ФОП, щоб «загнати» галузь у Дія Сіті. На ІТ-ринку Дія Сіті емоційно порівнюють з колгоспом, а майбутніх резидентів називають «колгоспниками» [19].

У квітні 2021 р. профільний портал DOU опублікував результати опитування учасників ІТ-ринку щодо Дія Сіті. Участь у ньому брали розробники, тестувальники та менеджери, більша частина з яких мала досвід роботи в ІТ 5–10 років. Половина респондентів працювала в аутсорсингових компаніях. 70 % опитаних на питання «Чому ви не підтримуєте проєкт Дія Сіті?» обрали відповіді «Не довіряю Мінцифрі та державі» та «ІТ-індустрія розвивається і не треба нічого міняти». ІТ-суб'єкти побоюються погіршення умов праці, убачають ризики скасування ФОП, вважають, що відбудеться зменшення їх зарплат (від себе додамо, що всі вказані ризики взаємопов'язані між собою). Половина з опитаних ІТ-спеціалістів зазначила, що за жодних умов не підтримає Дія Сіті й прийматиме рішення про працю в іншій державі; третина готова підтримати проєкт, якщо буде впевненість, що ІТ-компанії не

змусять вступати в Дія Сіті, модель ФОП, що є платником єдиного податку, не скасують, а також підтримають проєкт, якщо не буде підвищено податковий тиск [19]. Їм суперечать колеги: «Слова Федорова (міністр цифрової трансформації Михайло Федоров) вартують нуль. Їхні гарантії – вартують нуль. Обіцянки по 15 років особливого статусу (і незмінність розміру податків) вартують нуль» [19]. Варто погодитися з такими оцінками ІТ-спеціалістів навіть не тому, що вони такі емоційні, а тому, що міністри в Україні надто швидко змінюються на своїх посадах, а народні депутати є виборними строком на п'ять років. Отже, ніхто не може надати гарантії на строк понад п'яти років (а міністри й того менше).

Особливо цікавим є наступний аргумент ІТ-працівника: «Майже весь «ІТ-аутсорс» працює на третій групі єдиного податку. На цій групі працюють також і сотні тисяч інших дрібних підприємців. Відповідно, у разі спроби скасувати єдиний податок, або підняти його розмір, це торкнеться не тільки айтишників, але й тисяч інших платників податків, які будуть готові захищати діючу систему оподаткування. Таким чином, залишаючись на єдиному податку, ІТ-ринок захищений від збільшення податків сотням тисяч інших підприємців. Однак, у разі переходу в Дія Сіті, ІТ-ринок втрачає цю «броню» і залишається сам на сам зі своїми проблемами. У такому випадку оподаткування ІТ є проблемою тільки ІТ. Після запуску Дія Сіті в уряді, Офісі Президента, у Верховній Раді постане питання: навіщо підтримувати одночасне існування двох схожих систем – Дія Сіті і ФОП 3 групи. Є зрозумілим, яка система переможе» [19].

У будь-якому разі держава значно занепокоєна зростанням доходів ІТ-індустрії та її «вільним» становищем порівняно з іншими платниками податків. Може тут мають місце «хвилювання», пов'язані не тільки з необхідністю підвищення сплати податків до бюджетів, але також інше. Наприклад, як у США так звана Силіконова долина досягла такого впливу на політичне життя країни (саме за рахунок отримання великих доходів у ІТ-галузі), що тепер із нею змушена рахуватися державна влада, політичний істеблішмент та

фінансово-банківські інститути. Ніхто у світі ще не скасував правило про те, що коли у когось з'являється багато доходів (грошей), він стає самодостатнім, дійсно незалежним і має можливості вагомо вплинути на розвиток держави та політичне життя суспільства.

18 липня 2022 р. в Україні відбулася ще одна подія, яка може вплинути на процеси оподаткування ІТ-сектору, зокрема прийняття законопроекту № 5161 від 25 лютого 2021 р. «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо врегулювання трудових відносин з нефіксованим робочим часом» (Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо врегулювання трудових відносин з нефіксованим робочим часом» № 2421-IX, який набрав чинності 10 серпня 2022 р. [136]). Наведений нормативний акт вводить поняття «трудовий договір з нефіксованим робочим часом» або, як його ще називають, «договір з фрілансером» (далі – договір з фрілансером). Трудовий договір з нефіксованим робочим часом – це особливий вид трудового договору, умовами якого не встановлено конкретний час виконання роботи, обов'язок працівника виконувати яку виникає виключно у разі надання роботодавцем передбаченої цим трудовим договором роботи без гарантування того, що така робота буде надаватися постійно, але з дотриманням умов оплати праці, передбачених цією статтею [136]. Договір з фрілансером укладається у письмовій формі. Особливістю його є те, що роботодавець самостійно визначає необхідність та час залучення працівника до роботи, обсяг роботи та в передбачений трудовим договором строк погоджує з працівником режим роботи та тривалість робочого часу, необхідного для виконання відповідної роботи [136]. Для визначення об'єкта оподаткування важливим є процес оплати праці фрілансера, при якому роботодавець повинен виплачувати фрілансеру заробітну плату за фактично відпрацьований час. При цьому, варто зазначити, що одночасно з цим Закон фінансово захищає фрілансера на випадок відсутності обсягу роботи: Якщо працівник протягом календарного місяця виконував роботу менше 32 годин, йому повинна бути виплачена заробітна плата не менше ніж за 32 години робочого часу відповідно до умов оплати

праці, визначених трудовим договором [136]. Зрозуміло, що така обставина є не тільки гарантією щодо оплати праці для фрілансера, а й гарантією для систематичних та безперервних податкових відрахувань.

Законодавець намагається зробити таку форму праці, як договір з фрілансером привабливою передусім для самого фрілансера, що дійсно має свої переваги, оскільки фрілансер матиме можливість працювати на декількох роботодавців одночасно. Ба більше, він отримуватиме соціальні, трудові гарантії, відпустки, лікарняні тощо. Також, якщо фрілансер працює в одного роботодавця більше року, він набуває права вимагати укладення строкового або безстрокового трудового договору на повний робочий день з відповідною оплатою праці.

Проте, такий договір не зручний для самого роботодавця, який повинен платити за фрілансера всі передбачені законодавством податки та збори. Для нього такий працівник нічим не буде відрізнятися за своїм статусом від працівника, що працює за звичайним трудовим договором або контрактом. Неважко спрогнозувати, що роботодавці радше будуть прагнути уникнення укладання трудових договорів з нефіксованим робочим часом. На ринку ІТ-послуг протягом довгого часу використовується модель співпраці на підставі цивільно-правових договорів за правилами, які надають можливість сплачувати податки за спрощеною системою оподаткування (про це вже неодноразово мовилось у дисертації). Ця модель себе добре зарекомендувала і, на наш погляд, кращого варіанту поки що не визначено. Зрозуміло, що законодавець увів договір з фрілансером саме як альтернативу цивільно-правовому договору, але навряд чи договір з фрілансером зможе витиснути з ринку ІТ-послуг цивільно-правовий договір з ФОП, який є єдиним засобом, що дає змогу працювати за спрощеною системою оподаткування. Указаний Закон ще раз підтверджує той факт, що держава перебуває в постійному пошуку моделей оподаткування ІТ-сектору.

Отже, для успішного становлення ІТ-індустрії в Україні необхідне якомога менше втручання держави в означену сферу. Обґрунтованим таке

втручання може визнаватися лише тоді, коли держава пропонує заходи, які дійсно, зрозуміло та прозоро на довгострокову перспективу стимулюють розвиток ІТ-галузі.

Підбиваючи підсумки викладеного, коротко зазначимо про заходи податкової оптимізації, які застосовують з метою стимулювання ІТ-діяльності в іноземних державах. Так, у США діють кілька спеціальних економічних зон і режимів оподаткування для ІТ-платників. У Каліфорнії існує 36 таких зон, у кожній з них вони мають можливість отримати пільгу. У 2009 р. прийнято закон, згідно з яким усі суб'єкти програмної індустрії, що створили нові робочі місця за останні 5 років, отримали по 40 тис. дол. США повернення кредитів та повернення сплаченого податку на прибуток на кожну людину. Також у США діють податкові пільги для ІТ-сфери на федеральному рівні, що передбачають зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток на 20 % від суми коштів, що спрямовуються на розробки та дослідження [137]. У Китаї також головним засобом податкової оптимізації є податкові пільги: зниження ПДВ (0 % для певних послуг суб'єктів програмної продукції), пільгова ставка з податку на прибуток (15 % замість основної, що становить 25 %) і звільнення від митних зборів при імпорті інноваційного обладнання. Крім цього, держава відшкодовує весь сплачений ПДВ з інноваційного обладнання, придбаного всередині країни [137]. Європейські країни при оподаткуванні ІТ-сектору застосовують режим ІР Вох – часткового звільнення від податку на прибуток. Такі пільгові податкові режими наявні в законодавствах Нідерландів, Люксембургу, Кіпру та Мальти. У Чехії ІТ-платники звільняються від податку на прибуток на 10 років (ставка податку на прибуток становить 19 %) [137]. Отже, в деяких державах також діють методи податкової оптимізації ІТ-діяльності, як правило, через надання податкових пільг з головних податків: ПДВ, податку на прибуток, звільнення від митних платежів, а також застосування механізму податкового кредиту. Це ще раз наголошує на важливості та значущості ІТ-індустрії для розвитку держав.

3.2. Гармонізація та уніфікація правових норм щодо оподаткування ІТ-сектору відповідно до міжнародних стандартів

Для дослідження питання гармонізації та уніфікації національних правових норм щодо оподаткування ІТ-сектору відповідно до міжнародних стандартів слід брати до уваги тенденції у сфері оподаткування, що склалися останнім часом у світі, тому що Україна йде у «фарватері» міжнародних напрямів та трендів. Варто зазначити, що взагалі гармонізація та уніфікація правових норм у сфері оподаткування між державами світу, які виявились зацікавленими в цьому процесі, почала відбуватися ще на початку ХХ століття і їх першою головною метою було створення привабливих та зручних умов для здійснення господарської діяльності, бізнесу, можливості масштабувати та розширяти ділову активність у відповідності з принципом «свобода руху капіталів, людей, грошей».

Але останнім часом акценти суттєво змістилися. Активна міжтериторіальна діяльність великих транснаціональних корпорацій та фінансово-промислових груп, які організовано та ефективно застосовують методи податкової оптимізації, пільгові режими, використовуючи в тому числі й офшорні юрисдикції, призвела до низького рівня сплати податків у бюджеті ряду держав світу і передусім головного бюджетоутворюючого податку на прибуток з корпорацій, юридичних осіб (в Україні це податок на прибуток підприємств). А оскільки діяльність транснаціональних корпорацій поглинає дедалі більшу й більшу кількість ринків світу, поступово «переварюючи» в собі середній та малий бізнес, залишаючи йому менший сегмент ринків, то податкові надходження до бюджетів окремих держав ще більше зменшуються, підвищуючи й без того високий рівень дефіциту бюджетів різних країн. Середній та малий бізнес, бюджетний сектор економіки вже не в змозі забезпечити зростаючі потреби держави в доходах, а подальше підвищення податкового навантаження на них призведе до ще більшої тінізації економіки та згортання ділової активності. Уряди деяких країн світу (США, країн ЄС) це

усвідомлюють. Паралельно зі зростанням дефіциту бюджетів держав ростуть прибутки (надприбутки) великих платників податків, які, як уже зазначалося вище, мають можливості використовувати заходи податкової оптимізації на міжнародному рівні, чим зменшують податкові надходження від своєї діяльності до бюджетів країн, резидентами яких вони є. Внаслідок цього відбувається процес перекладання податкового тягара на тих платників, податкостроможність яких є економічно слабкішою. А підвищення з боку держав заходів кримінальної та фінансової відповідальності стосовно таких платників також не дають очікуваного результату, про що свідчить зростання тінізації доходів платників. У такій ситуації акценти змістилися і прийшов час для більш жорсткої та прогресивної податкової політики в більшості країн світу стосовно тих платників податків, які мають можливості в широкому масштабі, на транснаціональному рівні мінімізувати свої податкові зобов'язання, що призводить, як вже зазначалося вище, до значних втрат бюджетів. Зрозуміло також, що уряди країн зосередили увагу на цій проблемі не від жалю та співчуття до малих та середніх платників податків, які несуть підвищений податковий тягар. Якби останні могли сплачувати податки на тому рівні, який задовольняє потреби своєї держави, питанням податкової мінімізації великими платниками податків ніхто б так не цікавився. Але вірогідно вже створилася така ситуація, коли середній та малий бізнес є виснаженим від податкової політики своїх юрисдикцій і настав час відшукувати джерела для бюджетних надходжень там, де має місце їх надлишок та надприбуток.

Зараз держави світу при здійсненні адаптаційних заходів щодо свого податкового законодавства в міжнародних відносинах, більше об'єднує проблема мінімізації сплати податків та «легальних» податкових зловживань, яка набула наддержавного характеру та яку не можна вирішити в межах законодавства однієї держави або юрисдикції. Платники податків (особливо великі платники податків) використовують прогалини та неузгодженості, що мають місце в національному та міжнародному законодавстві, застосовують податкові схеми з метою штучного зменшення своїх податкових зобов'язань,

внаслідок чого бюджети країн втрачають значні податкові надходження. Протидіяти означеній проблемі можна шляхом гармонізації свого внутрішнього податкового законодавства з міжнародними правилами та уніфікації правових норм до рівня єдиного розуміння і тлумачення.

У ІТ-секторі економіки, як і в інших галузях та секторах також сформувалися свої гігантські ІТ-корпорації та компанії, де використовуються механізми податкової оптимізації. У деяких інших державах вони вже набрали такої сили (наприклад, у США так звана Силіконова долина), що впливають на рішення та політику влади, а це вже взагалі виходить за межі питань оподаткування та загрожує державному суверенітету. Тому питання щодо оподаткування ІТ-сфери завжди є актуальним для держав, а використання ІТ-платниками схем податкової оптимізації завдає значно більшу шкоду бюджетним інтересам держави, ніж застосування методів мінімізації податків іншими видами платників та у інших секторах економіки.

Отже, гармонізація правових норм щодо оподаткування ІТ-сектору відповідно до міжнародних стандартів здійснюється Україною в рамках міждержавної податкової політики, тобто в рамках протидії мінімізації сплати податків та зборів платниками (як резидентами, так і нерезидентами). Очевидно, що така гармонізація здійснюється державою не тільки у зв'язку з існуванням ІТ-сектору, а загалом стосовно всіх видів платників податків в Україні, проте, оскільки ІТ-індустрія є високоприбутковою галуззю, то гармонізація правових норм у сфері протидії мінімізації сплати податків стосується насамперед зазначеної сфери.

Як приклад, можна навести План BEPS. Для протидії розмиванню оподаткованої бази й виведенню прибутку з-під оподаткування Україна імплементує кращу світову практику (BEPS). На саміті G20 у 2012 р. спільно з Організацією економічного співробітництва та розвитку було ухвалено рішення розробити План BEPS, до якого долучилися 123 країни світу, у тому числі й Україна. Основною метою Плану BEPS є примус кінцевих вигодонабувачів сплачувати податки в тій юрисдикції, резидентами якої вони є, та протидіяти

процесу розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування. Поняття «розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування» стосується стратегій податкового планування, у яких використовуються недоліки національного та міжнародного податкового законодавства з метою штучного переміщення прибутків до територій з низьким або нульовим рівнем оподаткування. Це призводить до зменшення або взагалі до уникнення зобов'язань зі сплати податку на прибуток. План дій BEPS було розроблено в 2015 р. Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР). У 2017 р. Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, основною метою якого є підвищення прозорості здійснення господарської діяльності та сплати податків. На шляху до гармонізації положень Плану дій BEPS Україна 23 липня 2018 р. приєдналась до Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування – Конвенції MLI, а 01 грудня 2019 р. ця Конвенція набула чинності в Україні. Конвенція MLI дає Україні право одночасного внесення змін в усі або деякі чинні Угоди про уникнення подвійного оподаткування, що значно скорочує необхідність ведення переговорів з кожною окремою державою, з якою така Угода укладена.

Стаття 7 Багатосторонньої конвенції передбачає Правило основної мети, запроваджене з метою боротьби зі зловживаннями податковими перевагами за угодами про уникнення подвійного оподаткування. У Звіті щодо заходу № 6 Плану ОЕСР з протидії BEPS зазначається про такі зловживання податковими перевагами, як *rule shopping*, при якій платник податків намагається обійти обмеження, встановлені самою Угодою про уникнення подвійного оподаткування, та *treaty shopping*, при якій платник податків намагається обійти положення національного законодавства, використовуючи положення угоди про уникнення подвійного оподаткування [138]. Для отримання таких податкових переваг у низькоподаткових юрисдикціях засновуються компанії, які існують лише *de jure* і, як правило, не мають працівників, не володіють

будь-якими активами, не здійснюють активної господарської діяльності. Вони є лише транзитерами й отримують пасивні платежі з джерелом походження з юрисдикцій, які мають більш високий рівень податкового навантаження. Такі доходи оподатковуються за більш низькими ставками або взагалі звільняються від оподаткування. Зловживання податковими перевагами має місце, якщо операції спрямовані виключно на отримання податкових переваг за угодами про уникнення подвійного оподаткування. Так, Правило основної мети, викладене в п. 1 ст. 7 Багатосторонньої конвенції, встановлює, що незважаючи на будь-які положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія Багатосторонньої конвенції, перевага відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування не надається щодо виду доходу або капіталу, якщо існують підстави дійти висновку, з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин, що одержання цієї переваги було однією з основних цілей будь-яких домовленостей або операцій, які прямо або опосередковано призвели до отримання цієї переваги, якщо не було визначено, що надання цієї переваги за цих обставин буде відповідати цілі й завданню відповідних положень Угоди про уникнення подвійного оподаткування, на яку поширюється дія Багатосторонньої конвенції [139]. Інакше кажучи, Правило основної мети має вищу юридичну силу щодо будь-яких інших правил, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування.

Україна гармонізувала взяті на себе зобов'язання відповідно до Плану BEPS шляхом прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-IX. Законом було внесено доповнення до Податкового кодексу України в частині додавання нового терміна «КІК» та регулювання правового режиму оподаткування КІК (його ще називають податок на іноземні компанії). Цей Закон імплементує мінімальні стандарти Плану BEPS та відповідає правилам їх оподаткування.

Важливим положенням для національних ІТ-платників є введення правил

оподаткування контрольованих іноземних компаній. Відповідно до Податкового кодексу України (ст. 39²) КІК – це будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи-резидента України або юридичної особи-резидента України відповідно до правил, визначених Податковим кодексом України. Податковий кодекс України відносить до КІК також корпоративні утворення (об'єднання), тобто партнерства, організації, наділені правом володіти активами, мати права та обов'язки та здійснювати діяльність від власного імені та незалежно від засновників, учасників або форми власності (трасти, фонди), а також будь-які іноземні утворення без статусу юридичної особи. Контролюючою особою є фізична або юридична особа - резидент України. Резидентність фізичної особи визначається не тільки суто за громадянством, але й беручи до уваги центр життєвих інтересів цієї особи. Іноземна компанія ІТ-платника (резидента України) визнається контрольованою іноземною компанією, якщо цей резидент: (1) володіє часткою в іноземній юридичній особі (компанії) у розмірі більше ніж 50 відсотків, або (2) володіє часткою у більш ніж 10 відсотків, проте за умови, що декілька резидентів України (фізичних та/або юридичних осіб) володіють частками у компанії, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків, або (3) резидент окремо чи разом з іншими резидентами України - пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над КІК.

Слід зазначити, що під часткою у КІК розуміються корпоративні права, права в утворенні без статусу юридичної особи, до активів якої входить частка у юридичній особі, чи будь-які інші аналогічні права та/або правомочності, що надають фізичній або юридичній особі право: (а) впливу на відповідну частку голосів, та/або (б) на отримання відповідної частини прибутку, та/або (в) блокування рішення про розподіл частини прибутку, та/або (г) на отримання відповідної частини активів у разі ліквідації або припинення КІК [15].

Під фактичним контролем контрольованої іноземної компанії у Податковому кодексі України розуміється можливість здійснювати суттєвий

або вирішальний вплив на рішення КІК щодо укладення угод, розпорядження активами та прибутком, щодо припинення діяльності. При цьому наявність чи відсутність юридичного оформлення такого впливу не має значення.

Для визнання резидента України фактичним контролером КІК обов'язкова наявність хоча б однієї з наступних підстав (перелік не є вичерпним): надання резидентом зобов'язуючих вказівок органам управління КІК; ведення резидентом перемовин щодо укладення правочинів КІК з іншими особами, а також узгодження суттєвих умов правочинів; наявність у резидента довіреності, виданої на більш ніж 1 рік, на здійснення суттєвих правочинів від імені КІК без попереднього погодження таких правочинів; здійснення резидентом операцій за банківськими рахунками КІК або наявність можливості блокування таких операцій

Обов'язок доведення фактичного контролю покладено на податковий орган.

За наявності вказаних обставин (однієї з таких обставин) у ІТ-платників виникають додаткові податкові обов'язки: вести облік діяльності такої компанії, сплачувати податки та подавати звітність про діяльність КІК. Об'єктом оподаткування контролюючої особи (ІТ-платника) є частина скоригованого прибутку КІК, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа [15, пп. 39².2.2 п. 39².2 ст. 39²]. Це саме той прибуток, з якого виходячи із засобів податкової мінімізації, мав намір не сплачувати податок ІТ-контролер. Скоригований прибуток – це прибуток іноземної компанії до оподаткування відповідно до даних її неконсолідованої фінансової звітності [15, пп. 39².3.1 п. 39².3 ст. 39²]. Перелік обставин, за наявності яких розраховується скоригований прибуток досить великий, тому ми не будемо детально зупинятись на цьому, однак, зазначимо, що ІТ-платнику необхідно все це враховувати задля уникнення настання для нього негативних наслідків (нарахування штрафних санкцій) після витребування документів, в тому числі первинних, аудиторського висновку щодо фінансової звітності (який ІТ-платник складає за свій рахунок) та здійснення перерахунку контролюючим

органом. Якщо в податкового органу виникають сумніви стосовно повноти та об'єктивності наданих ІТ-платником фінансових звітів щодо діяльності КІК та сплаченого податку, він має право через відеозв'язок опитати працівників як самої КІК, так і працівників компаній, пов'язаних з КІК стосовно спірних питань, а ІТ-платник своєю чергою зобов'язаний сприяти цьому. Зрозуміло, якщо у володінні ІТ-платника (фізичної або юридичної особи резидента України) є кілька КІК, то об'єкт оподаткування визначається стосовно кожної з них. При цьому збитки однієї не впливають на обов'язок сплатити податок з прибутку іншої. Якщо, наприклад, є дві компанії і в першій прибуток склав 4 млн дол., а у другій – збиток 4 млн дол., то податок буде нараховуватися не на нуль, а на 4 млн дол.

Скоригований податок на прибуток підлягає оподаткуванню в такий спосіб: 1) для фізичної особи – податок на доходи фізичних осіб (18 відсотків при нерозподіленні прибутку або 9 відсотків при розподіленні прибутку, тобто отриманні дивідентів).

Гармонізація норм та правил у сфері ІТ-діяльності відбувається в Україні в рамках іншого галузевого законодавства – корпоративного та господарського, але, як наслідок, вона впливає і на податкові результати діяльності в ІТ-секторі.

Для прикладу можна навести режим Дія Сіті, про який вже йшлося вище в роботі, але в контексті розгляду інших поставлених питань. Тут мовиться про гармонізацію корпоративних та господарських норм права через запозичення з англійського права (законодавства) деяких новел, покликаних зробити ІТ-галузь в Україні більш інвестиційно привабливою.

На перше місце для інвестиційної привабливості ІТ-галузі англійці ставлять принцип свободи договору. Як зазначають спеціалісти, без запровадження та популяризації універсальних інструментів залучення капіталу в національне законодавство неможливо говорити про розвиток сфери ІТ. Ці інструменти добре відомі міжнародним інвесторам та бізнесу, але до певного часу не були гармонійно запровадженими в українські закони [140]. Щоб українські суди могли спиратися на конкретні приклади при розгляді

корпоративних спорів у сфері ІТ, автори проєкту Дія Сіті адаптували (запровадили) в національному законодавстві, що регулює правила дії означеного режиму, елементи англійського права. Доцільність використання елементів англійського права у сфері ІТ-діяльності обґрунтовується тим, що це дасть змогу всім учасникам ІТ-ринку, у тому числі й іноземним інвесторам інвестувати в галузь ІТ на зрозумілих умовах через зрозумілі та зручні для них правила [140].

У режимі Дія Сіті (законодавстві, що його регулює) адаптовано п'ять елементів англійського права, застосування яких приваблюватиме іноземний бізнес інвестувати в національні ІТ-проєкти та стартапи і надасть вітчизняній правовій системі у сфері ІТ більш зрозумілого та передбаченого характеру. Це конвертована позика, договір опціону, преференції для кредиторів, договори щодо компенсації можливих втрат, запевнення і безумовна компенсація збитків. Такі елементи, як конвертована позика та договір опціону можуть здійснити безпосередній вплив на результати податкового зобов'язання ІТ-компанії.

Розглянемо конвертовану позику та договір опціону.

При конвертованій позиці інвестор має право повернути грошові інвестиції шляхом отримання частки у статутному капіталі компанії - резидента Дія Сіті. Отже, у інвестора з'являється гарантія, що вклавши гроші в потенційно успішний проєкт можна розраховувати на примноження свого активного капіталу. У випадку ж негативного розвитку компанії (стартапу) на момент, коли потрібно буде повертати інвестиції, то компанія має повернути їх грошима.

Для податкових правовідносин підвищення капіталізації ІТ-компанії означає збільшення прибутку і в результаті підвищення податкових надходжень до бюджетів.

Що ж стосується договору опціону, то він гарантує потенційним інвесторам право на відповідне здорожчання придбаної частки у статутному капіталі компанії у випадку зростання капіталізації компанії в разі її успішного

зростання. Усі прибуткові наслідки для інвестора та для компанії призведуть також до підвищення податкового зобов'язання і насамперед за рахунок податку на прибуток.

Отже, залучення інвесторів у фінансування українських ІТ-проектів (стартапів), крім задоволення їх фінансових інтересів одночасно задовольняє фінансовий інтерес держави у сфері оподаткування. Наближення вітчизняних норм права до міжнародних стандартів, що має місце в інших галузях права (законодавства) – корпоративного, цивільного, господарського, – безпосередньо впливає на оподаткування ІТ-галузі в Україні, а з часом може гармонізувати і податкові норми. І хоча така гармонізація здійснюється не прямо щодо податкових норм у сфері ІТ, цілком логічно, що з часом вона може змінити податкові правила також у цій сфері.

Висновки до розділу 3

1. Аналіз податкового законодавства у сфері оподаткування ІТ-діяльності дає можливість дійти висновку, що в Україні застосовуються такі методи податкової оптимізації: 1) пільгові ставки по загальнодержавних податках і зборах, повне звільнення від сплати податку на визначений період (наприклад, ПДВ); 2) спеціальний режим оподаткування (спрощена система оподаткування, обліку та звітності); 3) податковий кредит як інструмент, що використовується для зменшення податкового зобов'язання (аутсорсинг). Для того, щоб ІТ-платник міг скористатися зазначеними привілеями податкової оптимізації, він повинен застосовувати при плануванні своєї діяльності комплексний підхід, тобто врахувати норми не тільки податкового, але й трудового, господарського, цивільного та іншого законодавства.

2. Держава здійснює непослідовну та суперечливу політику в галузі оподаткування ІТ-сектору. Вона постає перед вибором або збільшити податкові надходження від ІТ-галузі за короткий час за рахунок підвищення податкового тиску та відміни заходів податкової оптимізації і, що є передбачуваним,

втратити цю галузь, або, навпаки, створювати нові податкові стимули на довгостроковий період, що в майбутньому, у перспективі підвищить податкові надходження від ІТ-сектору за рахунок збільшення ІТ-платників, яким буде вигідно та зручно працювати за таких умов (умов податкової оптимізації).

3. Фактично єдиною реальною конкурентною перевагою в Україні у сфері ІТ-діяльності є саме заходи податкової оптимізації, серед яких одним із найзручніших залишається спрощена система оподаткування (третя група), яку використовують близько 90 % ІТ-спеціалістів в Україні. Ця перевага протистоїть спеціальним податковим режимам у країнах-конкурентах (Індія, Польща, Румунія, Казахстан, Бразилія та ін.).

4. Одним із засобів податкової оптимізації є аутсорсинг. Тобто компанія-замовник цілком законно включає до своїх витрат оплату послуг виконавця. Оптимізація досягається за рахунок того, що замовник і виконавець перебувають на різних системах оподаткування прибутку. Для оптимізації оподаткування в ІТ-сфері використовують, як правило, аутсорсерів, які застосовують спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку.

5. Державний проєкт Дія.City не можна вважати вдалою моделлю податкової оптимізації ІТ-діяльності в Україні, тому що нова модель оподаткування прибутку (запропонована Дія.City) містить норми, що мають ознаки прихованого обмеження для резидентів Дія.City на операції із ФОП-платниками єдиного податку третьої групи. Якщо ІТ-галузь із ФОП-платниками єдиного податку перейде у режим Дія.City, то така вигідна модель праці та податкової оптимізації суб'єктів ІТ-індустрії взагалі зникне.

6. Гармонізація правових норм щодо оподаткування ІТ-сектору відповідно до міжнародних стандартів здійснюється Україною у рамках міждержавного податкового «тренду», тобто в рамках протидії мінімізації сплати податків та зборів платниками як резидентами, так і нерезидентами. Така гармонізація здійснюється державою не тільки у зв'язку з існуванням ІТ-сектору, а загалом стосовно всіх видів платників податків в Україні, але в силу високоприбутковості ІТ-індустрії гармонізація правових норм у сфері протидії

мінімізації сплати податків стосується її насамперед.

7. Україна гармонізувала взяті на себе зобов'язання відповідно до Плану BEPS шляхом прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-IX. Законом було внесено доповнення до Податкового кодексу України в частині додавання нового терміна «КІК» та регулювання правового режиму оподаткування КІК. Важливим положенням для національних ІТ-платників рамках цієї новели стало введення правил оподаткування контрольованих іноземних компаній, чого раніше не було.

8. Залучення інвесторів у фінансування українських ІТ-проектів (стартапів), крім задоволення їх фінансових інтересів одночасно задовольняє фінансовий інтерес держави у сфері оподаткування. Наближення вітчизняних норм права до міжнародних стандартів, що має місце в інших галузях права (законодавства) – корпоративного, цивільного, господарського, – безпосередньо впливає на оподаткування ІТ-галузі в Україні, а з часом може гармонізувати й податкові норми. І хоча така гармонізація здійснюється не прямо стосовно податкових норм у сфері ІТ, цілком логічно, що з часом вона може змінити податкові правила і в цій сфері.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та розв'язано наукове завдання, що полягає в розробці відповідно до мети, завдань дисертаційної роботи в межах визначеного предмета, наукового пошуку і методів наукового дослідження концептуального підходу в розробці основних теоретичних положень і практичних питань особливостей правового регулювання оподаткування ІТ-сектору в Україні. Отримані результати дослідження можуть бути сформульовані у вигляді таких положень теоретичного характеру:

1. ІТ-правовідносини – це суспільні відносини, що пов'язані з діяльністю щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій, які мають комплексний характер, що передбачає їх регулювання нормами конституційного, адміністративного, цивільного, господарського, трудового, фінансового, податкового права. Тобто окремі аспекти цих відносин виокремлюються у предмет відповідних галузей права.

Об'єктом податкового регулювання у ІТ-правовідносинах виступає діяльність щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій, результатом якої є отримання суб'єктами індустрії інформаційних технологій доходів (прибутку), у зв'язку з чим у них виникає податковий обов'язок.

Виникнення податкового обов'язку, його виконання, зміна та припинення можливі тільки в рамках податкових правовідносин. Тому є очевидним, що об'єктом податкового регулювання у ІТ-правовідносинах є відносини, змістом яких виступає порядок регулювання виконання суб'єктами інформаційних технологій свого податкового обов'язку. Отже, ІТ-правовідносини як об'єкт податкового регулювання – це відносини, пов'язані з регулюванням порядку виконання суб'єктами інформаційних технологій свого податкового обов'язку

своєчасно та у повному обсязі.

2. Надходження від ІТ-діяльності до бюджетних та позабюджетних фондів мають свої особливості, що виокремлюють їх серед інших видів платежів, які акумулюються в публічних фондах за результатами діяльності в інших секторах економіки, а саме: 1) великий обсяг надходжень у їх кількісному вираженні; 2) передбачувана та перспективна тенденція до подальшого зростання; 3) стабільна прогнозованість та можливість спланувати обсяги надходжень контролюючими (податковими) органами; 4) невичерпність та необмеженість. Динаміка зростання обов'язкових платежів від: 1) сукупності податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість; 2) єдиного податку; 3) податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість; 4) єдиного соціального внеску; 5) податків та єдиного соціального внеску в сукупності; 6) сплачених податків у територіальному розрізі (за регіонами) загалом за визначений період часу від ІТ-галузі демонструє впевнене зростання та сталість і підтверджує податкову перспективність ІТ-правовідносин в Україні.

3. Податкова безпека у ІТ-правовідносинах – це стан податкових правовідносин у сфері ІТ, який забезпечує максимально ефективне наповнення дохідної частини бюджету за рахунок податкових надходжень від ІТ-діяльності, за умов своєчасного виявлення, оцінювання та усунення чинників та загроз у цих правовідносинах. До чинників, що загрожують податковій безпеці в сфері оподаткування ІТ-сектору, належать високий рівень тіньової економіки, загроза податкового тиску, відтік кадрів (людський фактор), зміни в податковому законодавстві, податкова культура. При цьому податковий тиск та відтік кадрів у сфері ІТ є тими пов'язаними між собою чинниками, що можуть породити значні загрози для податкової безпеки держави.

4. Джерела податкового права в ІТ-правовідносинах мають формалізований характер, тобто є відповідним чином оформленими нормативно-правовими актами. Це передбачає конкретизацію та чітке визначення обставин, що породжують правові наслідки у сфері оподаткування

продукції та послуг від здійснення ІТ-діяльності. Нормативно-правові акти, що регулюють питання податкового обов'язку суб'єктів ІТ-індустрії, мають характеризуватися абсолютною визначеністю змісту правових норм, їх логічністю, послідовністю, стабільністю та якістю.

Норми права, які регулюють оподаткування ІТ-відносин в Україні, є ще більш дискусійними та заплутаними, ніж загальні податкові норми, тому що їх регулювання відбулося набагато пізніше, ніж податкове регулювання інших секторів діяльності платників податків. Тому питання щодо оподаткування ІТ-сектору є відносно «молодим» та не таким усталеним, як впорядкування податкових обов'язків у інших податкових правовідносинах.

5. До загальних принципів оподаткування ІТ-послуг належать такі: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

З метою дотримання принципу стабільності при оподаткуванні ІТ-діяльності необхідно збільшити строк щодо заборони вносити будь-які зміни та доповнення в податкове законодавство строком на 15 років, щоб виключити на цей строк втручання контролюючих органів у діяльність ІТ-компаній. Зазначене має стосуватися всіх загальних засад (елементів) встановлення податків та зборів, що можливо зробити за умови прийняття якісних та логічних норм податкового права.

Принцип об'єднання двох критеріїв (резидентства та територіальності) при встановленні податкової юрисдикції держави означає право держави застосовувати при оподаткуванні ІТ-діяльності як кількісного показника фізичної присутності (місцезнаходження) платника, так і фіксування місця постачання (надання) електронних послуг.

Принцип уніфікації та гармонізації національного податкового законодавства з міжнародним у питаннях щодо оподаткування ІТ-послуг полягає у врахуванні та запровадженні міжнародних положень та досвіду у цій сфері. Така уніфікація є більш важливою та необхідною при здійсненні податкової політики держави в ІТ-сфері, ніж у інших секторах економіки, що пов'язано з її інтернаціональним просторовим характером дії.

6. Фізичні та юридичні особи (резиденти та нерезиденти) та їх відокремлені підрозділи, які здійснюють діяльність щодо створення, формування, зберігання, обробки, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку і використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій (діяльність у сфері створення програмних продуктів), результатом якої є отримання доходів (прибутку), набувають статусу ІТ-платників податків в Україні.

ІТ-платники диференціюються на фізичних осіб (резидентів та нерезидентів) і юридичних осіб (резидентів та нерезидентів) та їх відокремлені підрозділи. Фізичні особи (резиденти та нерезиденти) розподіляються на фізичних осіб-підприємців (фрілансери) та найманих фізичних осіб, що працюють за трудовим договором (штатні працівники). Юридичні особи-нерезиденти здійснюють свою діяльність на території України через представництва (компанії-резиденти) та без такого представництва, залежно від фактору місця постачання електронних послуг.

7. Залучення інвесторів у фінансування українських ІТ-проектів (стартапів), окрім задоволення їх фінансових інтересів одночасно задовольняє фінансовий інтерес держави у сфері оподаткування. Наближення вітчизняних норм права до міжнародних стандартів, що має місце в інших галузях права (законодавства) – корпоративного, цивільного, господарського, – безпосередньо впливає на оподаткування ІТ-галузі в Україні, а з часом, може гармонізувати й податкові норми. І хоча така гармонізація здійснюється не прямо стосовно податкових норм у сфері ІТ, але цілком логічно, що з часом вона може змінити податкові правила й у цій сфері.

8. Аналіз податкового законодавства у сфері оподаткування ІТ-діяльності дає можливість дійти висновку, що в Україні застосовуються такі методи податкової оптимізації: 1) пільгові ставки по загальнодержавних податках та зборах, повне звільнення від сплати податку на визначений період (наприклад, ПДВ); 2) спеціальний режим оподаткування (спрощена система оподаткування, обліку та звітності); 3) податковий кредит як інструмент, що використовується для зменшення податкового зобов'язання (аутсорсинг). Для того, щоб ІТ-платник міг скористатися зазначеними привілеями податкової оптимізації, він повинен застосовувати при плануванні своєї діяльності комплексний підхід, тобто враховувати норми не тільки податкового, але й трудового, господарського, цивільного та іншого законодавства.

9. Гармонізація правових норм щодо оподаткування ІТ-сектору відповідно до міжнародних стандартів здійснюється Україною в рамках міждержавного податкового «тренду», тобто у рамках протидії мінімізації сплати податків та зборів платниками як резидентами, так і нерезидентами. Така гармонізація здійснюється державою не тільки у зв'язку з існуванням ІТ-сектору, а щодо всіх видів платників податків в Україні, але в силу високоприбутковості ІТ-індустрії гармонізація правових норм у сфері протидії мінімізації сплати податків стосується її насамперед.

Гармонізація норм та правил у сфері ІТ-діяльності відбувається в Україні в межах іншого галузевого законодавства – корпоративного та господарського, але, як наслідок, вона впливає і на податкові результати діяльності в ІТ-секторі. Такі імплементовані в національний режим Дія Сіті елементи, як конвертована позика та договір опціону можуть здійснити безпосередній вплив на результати податкового зобов'язання ІТ-компанії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С. М. Гончарова. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 264 с.
2. Бачинський Т. В. Основи ІТ-права. Львів: Апріорі, 2016. 136 с.
3. ІТ-право. Теорія та практика: навч. посіб. / за ред. Є. О. Харитонов, О. І. Харитонova. Одеса: Фенікс, 2017. 472 с.
4. Пестова К. В., Кравчук В. В. ІТ-законодавство: проблеми, пріоритети на напрями розвитку. ІТ-право: проблеми і перспективи розвитку в Україні: зб. матеріалів наук.-практ. конф. (м. Львів, 18 листоп. 2016 р.) / відпов. за випуск Бортник Н. П. Львів, 2016. С. 126–133.
5. ІТ-право / за заг. ред. проф. О. С. Яворської. Львів: Видавництво «Левада», 2017. 470 с.
6. Сімсон О. Е. ІТ-право V. Інформаційного права: на зламі епох. ІТ-право: проблеми і перспективи розвитку в Україні: зб. матеріалів II наук.-практ. конф. (м. Львів, 17 листоп. 2017 р.) / відпов. за випуск Бортник Н. П. Львів, 2017. С. 180–187.
7. ІТ-право: проблеми і перспективи розвитку в Україні: зб. матеріалів наук.-практ. конф. (м. Львів, 18 листоп. 2016 р.) Львів: НУ «Львівська політехніка», 2016. 396 с.
8. Тимошенко А. О. Оподаткування послуг в ІТ-сфері: проблеми та перспективи. Економіка та держава. 2018. № 4. С. 46–52.
9. Нікітішин А. О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання. Ефективна економіка. 2016. № 2.
10. Іванов Ю. Б. Податковий менеджмент: навч. посіб. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. Київ: Знання, 2008. 525 с.
11. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01. Київ, 2006. 24 с.
12. Національна економіка: навч. посіб. / за заг. ред. Носової О. І. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 512 с.

13. Мельник А. Ф. Національна економіка / А. Ф. Мельник, А. Ю. Васіна, Т. Л. Желюк. Київ: Знання, 2011. 463 с.
14. Дубинецька П. П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03. Львів, 2015. 254 с.
15. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top> (дата звернення: 23.10.2023).
16. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 23.10.2023).
17. 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: 23.10.2023).
18. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: наказ М-ва фінансів України від 20.04.2015 р. № 449. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15#Text> (дата звернення: 23.10.2023).
19. Зберегти і захистити ІТ-успіх України URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/12/14/694961/> (дата звернення: 23.10.2023).
20. Скільки айтивців в Україні: +32 тисячі ІТ-ФОПів за рік згідно з Мін'юстом. URL: <https://dou.ua/lenta/articles/how-many-devs-in-ukraine-2023/> (дата звернення: 23.10.2023).
21. Булкіна І. А. Внесок України в розвиток міжнародного ринку ІТ-послуг. Бізнес інформ. 2020. № 11. С. 37–42. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-11_0-pages-37_42.pdf (дата звернення: 23.10.2023).
22. Волоско Я. О. Щодо питання про розвиток ІТ-освіти в Україні. URL: [www.aphd.ua>publications](http://www.aphd.ua/publications) (дата звернення: 23.10.2023).
23. Літошенко А. В. Аналіз проблем та перспектив розвитку галузі ІТ-

- аутсорсингу в Україні. Ефективна економіка. 2017. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5448> (дата звернення: 23.10.2023).
24. Казакова Н. А., Марушева О. А., Широкопад Є. Е. Ставка України на розвиток ІТ-індустрії. Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. 2017. Вип. 6. С. 44–49. Серія: Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=VKhMv_2017_6_9 (дата звернення: 23.10.2023).
25. Гнатюк С. Л. Пріоритетні напрями підготовки в Україні фахівців з інформаційних технологій. Стратегічні пріоритети. 2014. № 4. С. 119–124.
26. DoITLikeUkraine2022. URL: <https://itukraine.org.ua/files/reports/2022/DoITLikeUkraine2022.pdf> (дата звернення: 23.10.2023).
27. Правове регулювання фінансової безпеки України: монографія / Білоус В. Т. та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. 428 с.
28. Білоус В. Т., Бригінець О. О. Правові питання розв'язання проблем фінансової безпеки України. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2018. № 923. С. 89–95.
29. Білоус В. Т., Тернушак М. М. Правові гарантії фінансової безпеки з надання допомоги Україні після війни. Економіка. Фінанси. Право. 2022. № 8. С. 5–9.
30. Бригінець А. А. Влияние глобализационных процессов на состояние финансовой безопасности государства. *Leges et Vita*. 2015. № 12 (228). С. 16–19.
31. Бригінець О. О. Правове регулювання боргової безпеки держави як складової частини фінансової безпеки держави. Национальный юридический журнал: теория и практика. 2015. № 6 (16). С. 108–111.
32. Бригінець О. О. Вплив світової економічної кризи на економічну безпеку держави. Право та управління. 2012. № 3. С. 54–64.
33. Бригінець О. О. Детінізація економіки як основа фінансової безпеки

держави. Фінансове право. 2014. № 3 (29). С. 62–65.

34. Бригінець О. О. Вплив корупції на рівень фінансової безпеки держави: зб. наук. пр. Нац. ун-ту ДПС України. 2014. № 2 (65). С. 10–14.

35. Безпека та конкурентоспроможність економіки України в умовах глобалізації: монографія / О. С. Власюк та ін.; за заг. ред. О. С. Власюка. Київ: НІСД, 2017. 384 с.

36. Качинський А. Б. Індикатори національної безпеки: визначення та застосування їх граничних значень: монографія / А. Б. Качинський; Нац. ін-т стратегічних досліджень. Київ: НІСД, 2013. 101 с.

37. Білоус В. Т. Державна фіскальна служба України як суб'єкт забезпечення податкової безпеки держави. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2018. № 906. С. 62–68.

38. Іщенко В. В. Податкова складова фінансової безпеки держави. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2012. № 37. С. 35–40.

39. Іванов Ю. Б., Бережна Ю. В. Податкова безпека: сутність та умови забезпечення. Економіка розвитку. 2010. № 2 (54). С. 9–11.

40. Виклюк М. І., Гаресик В. В. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик. Інноваційна економіка. 2013. № 5. С. 242–246.

41. Петренко Л. М. Податкова безпека як складова фінансової безпеки держави. Моделювання та інформаційні системи в економіці: зб. наук. пр. ДВНЗ, Київ: Нац. економ. ун-т ім. В. Гетьмана. 2012. Вип. 86. С. 89–98.

42. Словник української мови: в 11 т. Київ: Наукова думка, 1980. 580 с.

43. Зведений звіт Департаменту стратегічного планування та макроекономічного прогнозування за 2016-2020 роки у напрямку «Тенденції тіньової економіки в Україні за 2016-2020 роки». URL: <https://bit.ly/2SGIGn6> (дата звернення: 23.10.2023).

44. Седлер В. ІТ-компанії прокоментували податкові зміни, які пропонує Мінцифри. Фінанси та економіка. 2020. № 53. С. 84–89.

45. Давискіба К. В., Карпова В. В., Ревенко О. В. Податкова культура і

проблеми її формування в сучасних умовах. Гроші, фінанси і кредит. 2018. Вип. 19. С. 457–463.

46. Загальна теорія держави і права: підруч. для студентів юридичних вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін. Харків: Право, 2009. 584 с.

47. Податкове право України: підручник / М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2012. 528 с.

48. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам: Закон України від 03.06.2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

49. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії інформаційних технологій: проект Закону від 07.09.2021 р. № 1708-IX. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69599 (дата звернення: 23.10.2023).

50. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

51. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

52. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

53. Кодекс законів про працю України: Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення:

23.10.2023).

54. Про державну підтримку розвитку індустрії програмної продукції: Закон України від 16.10.2012 р. № 5450-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5450-17#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

55. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 р. № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

56. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

57. Про електронну комерцію: Закон України від 03.09.2015 р. № 675-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

58. Про електронні комунікації: Закон України від 16.12.2020 р. № 1089-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1089-20#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

59. Про захист інформації в інформаційно-комунікаційних системах: Закон України від 05.07.1994 р. № 80/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-вр#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

60. Про Концепцію Національної програми інформатизації: Закон України від 04.02.1998 р. № 75/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/98-вр#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

61. Про науково-технічну інформацію: Закон України від 25.06.1993 р. № 3322-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3322-12#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

62. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі: Закон України від 15.12.1993 р. № 3687-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3687-12#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

63. Про охорону прав на компонування напівпровідникових виробів: Закон України від 05.11.1997 р. № 621/97-ВР. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/97-вр#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

64. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 01.12.2022 р. № 2811-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2811-20#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

65. Про затвердження Правил надання та отримання телекомунікаційних послуг: постанова Каб. Міністрів України від 11.04.2012 р. № 295. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2012-п#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

66. Про затвердження Порядку легалізації комп'ютерних програм в органах виконавчої влади: постанова Каб. Міністрів України від 04.03.2004 р. № 253. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/253-2004-п#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

67. Про затвердження Правил забезпечення захисту інформації в інформаційних, електронних комунікаційних та інформаційно-комунікаційних системах: постанова Каб. Міністрів України від 29.03.2006 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/373-2006-п#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

68. Про затвердження Концепції легалізації програмного забезпечення та боротьби з нелегальним його використанням: розпорядження Каб. Міністрів України від 15.05.2002 р. № 247-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/247-2002-р#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

69. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. № 1906-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

70. Гавердовский А. С. Имплементация норм международного права. Київ: Вища школа, 1980. 318 с.

71. Пильгун Н. В. Особливості імплементації норм міжнародного права у національне законодавство в Україні. Модернізація законодавства та правозастосування: вимоги часу: матеріали наук.-практ. інтернет-конф. (06

- груд. 2018 р.). URL: https://legalactivity.com.ua/attachments/035_Zb.conf_06.12.2018.pdf#page=46 (дата звернення: 23.10.2023).
72. Про внесення змін до Директиви (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму та про внесення змін до директив 2009/138/ЄС і 2013/36/ЄС: директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2018/843 від 30.05.2018 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_010-18#Text (дата звернення: 23.10.2023).
73. Звіт FATF «Віртуальні валюти. Ключові визначення і потенційні ризики в сфері ПВК/ФТ». 2014. Червень. URL: <https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/320/Методологія/Рекомендації%20міжнародних%20організацій/rek%203.pdf> (дата звернення: 23.10.2023).
74. Про віртуальні активи: проєкт Закону від 11.06.2020 р. № 3637. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69110 (дата звернення: 23.10.2023).
75. Індивідуальна податкова консультація від 30.11.2020 № 4907/ІПК/99-00-04-04-02-09. URL: <https://docs.dtkr.ua/doc/v4907912-20> (дата звернення: 23.10.2023).
76. Декларація про свободу комунікацій в Інтернет, прийнята Комітетом міністрів Ради Європи від 28.05.2003 р. URL: <http://www.cedem.org.ua/library/deklaratsiya-pro-svobodu-komunikatsij-v-internet> (дата звернення: 23.10.2023).
77. Європейська конвенція про транскордонне телебачення, вчинена 05.05.1989 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_444#Text (дата звернення: 23.10.2023).
78. Про розвиток та використання багатомовності та загального доступу до кіберпростору: рекомендація, прийнята на 32-й сесії Генеральної конф. ЮНЕСКО у 2003 р. URL: <http://www.core.ac.uk/download.pdf> (дата звернення: 23.10.2023).
79. Декларація тисячоліття Організації Об'єднаних Націй. URL:

<https://ips.ligazakon.net/document/MU00180?an=201> (дата звернення: 23.10.2023).

80. Побудова інформаційного суспільства: глобальна задача в новому тисячолітті: Женевська Декларація принципів. URL: http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/shou/995_c57#Text (дата звернення: 23.10.2023).

81. Директива Ради Європейського співтовариства про правову охорону комп'ютерних програм (91/250/ЄЕС) від 14.05.1991 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/MU91352?an=2> (дата звернення: 23.10.2023).

82. Директива Європейської комісії № 2018/0072 щодо оподаткування цифрових послуг, що постачаються Інтернет-компаніями – нерезидентами (Інтернет-концернами) у віртуальному просторі. https://www.zakon.rada.gov.ua/laws/shou/998_072#Text (дата звернення: 23.10.2023).

83. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 р. № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text> (дата звернення: 23.10.2023).

84. План дій BEPS: ключові аспекти для України від 13.10.2020 р. / Мін-во фінансів України. URL: http://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf (дата звернення: 23.10.2023).

85. Борщевський І. В. Судова практика як джерело права в Україні. Наука і правоохоронна діяльність. 2014. № 2. С. 71–77.

86. Шевчук С. В. Судова правотворчість: світовий досвід і перспективи в Україні: монографія. Київ, 2007. 640 с.

87. Дашковська О. Р. Судовий прецедент і судова практика як джерела права. Вісник Академії правових наук України. 2011. № 1. С. 34–41.

88. Петришин О. В. Судова практика як джерело права в Україні: проблеми теорії. Право України. 2016. № 10. С. 20–27.

89. Постанова Касаційного адміністративного суду від 18.06.2019 р. у справі № 2а-1399/11/2670. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/82472871> (дата звернення: 23.10.2023).
90. Постанова Касаційного адміністративного суду від 18.12.2018 р. у справі № 826/17311/15. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/78771821> (дата звернення: 23.10.2023).
91. Постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 01.03.2018 р. у справі № 804/4301/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/72890364> (дата звернення: 23.10.2023).
92. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 10.07.2018 р. у справі № 820/268/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/75283515> (дата звернення: 23.10.2023).
93. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 25.01.2021 р. у справі № 640/13055/20. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94424483> (дата звернення: 23.10.2023).
94. Товкун Л. В. Принципи податкового права і податкова політика. Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2013. Вип. 25. С. 150–158.
95. Браславський Р. Г. Принципи податкового права: проблеми теорії та практики: монографія. Харків: Право, 2017. 264 с.
96. Башняк О. С. Принцип справедливості (деякі аспекти генезису і реалізації у податковому праві). Вісник Академій праці і соціальних відносин Федерації профспілок України: наук.-практ. зб. 2002. № 3. С. 10–15.
97. Музика-Стефанчук О. А. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації: монографія. Кам'янець-Подільський: ТОВ «Друкарня «Рута», 2015. 212 с.
98. Бабін І. І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. Науковий вісник Чернівецького університету. 2011. Вип. 604. С. 74–80.
99. Полянничко А. О. Принципи податкового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 20 с.

100. Гетманцев Д. О. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 496 с.
101. Ясько І. В. Принципи оподаткування. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. 2015. № 824. С. 135–139.
102. Шалімова Н. С. Сутність та загальні принципи адміністрування податків. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. Кіровоград: КНТУ, 2007. Вип. 12. Ч. 2 С. 358–368.
103. Дєєва Н. М. Оподаткування в Україні: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 544 с.
104. Хатнюк Н. Принципи податкових правових відносин в Україні: реалізація та шляхи удосконалення. Фінансове право. 2017. № 2. С. 209–214.
105. Податкова система: навч. посіб. / Волохова О. С. та ін. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
106. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. 20 с.
107. Бабін І. І., Дьомін О. В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. Науковий вісник Чернівецького університету. 2017. Вип. 604. С. 74–80.
108. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. 2016. № 845. С. 12–19.
109. Позиція Асоціації «IT Ukraine» щодо правового режиму Дія. Сіті. URL: <https://itukraine.org.ua/the-position-of-the-association-it-ukraine-on-the-special-legal-regime.html> (дата звернення: 23.10.2023).
110. Порівняльний огляд іноземного законодавства щодо правового статусу цифрових грошей та державного регулювання криптовалютного бізнесу: інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит народного депутата України. URL:

<http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/29283.pdf> (дата звернення: 23.10.2023).

111. Податкове право України: підручник / М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2012. 528 с.

112. Білоус В. Т., Варшамян Т. Г. Особливості оподаткування ІТ-діяльності в Україні: перспективи вдосконалення. Knowledge, Education, Law, Management. 2020. № 7 (35). Vol. 1. Р. 122–129.

113. Балакина А. П. Гражданство и резиденство как элементы правового статуса налогоплательщика. Финансовое право. 2004. № 5. С. 17–20.

114. Бутко П. Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб. Право і суспільство. 2012. № 1. 140 с. С 140-143.

115. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків та зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 18 с.

116. Гіжевський В. К., Буханевич О. М., Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному праві: навч. посіб. Київ: Атіка, 2010. 196 с.

117. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2008. 20 с.

118. Греца Я. В. Правові засоби забезпечення захисту прав платників податків у процедурі адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби. Держава і право. 2008. Вип. 40. С. 352–358.

119. Костенко Ю. О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 16 с.

120. Малярчук І. А. Платник податків як суб'єкт податкового права. Держава і право. 2012. Вип. 56. 673 с. С. 356-361.

121. Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 188 с.

122. Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2005. 18 с.

123. Селіванов В. М., Московенко О. М., Головач І. В. Захист прав платників податків в Україні (питання теорії і практики): монографія. Київ, 1999. 240 с.
124. Черкес В. О. Проблема визначення правового статусу платників податків. Правова держава. 2004. № 7. С. 65–70.
125. Щербанюк О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / за ред. П. С. Пацурківського. Чернівці: Рута, 2000. 278 с.
126. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2003. 231 с.
127. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 20 с.
128. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6-ти томах. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харків: Легас, 2004. 600 с.
129. Марченко В. Б. Податкове право: навч.-метод посіб. Київ: КНЕУ, 2004. 225 с.
130. Гега П. Т., Л. М. Доля. Основи податкового права: навч. посіб. 3-тє вид., випр. і допов. Київ: Знання, 2003. 302 с.
131. Положення про український національний грид (УНГ). URL: <http://ung.in.ua/dokuments> (дата звернення: 23.10.2023).
132. Податкова система: навч. посіб. / Баранова В. Г. та ін. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
133. Новий законопроект для IT-бізнесу. URL: <http://finevolution.com.ua/novij-zakonoprojekt-dlya-it-biznesu> (дата звернення: 23.10.2023).
134. Про затвердження та скасування національних класифікаторів: наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 р. № 457. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0457609-10#Text> (дата звернення: 23.10.2023).
135. Спеціальний правовий режим для IT-індустрії. URL: <https://city.diia.gov.ua> (дата звернення: 23.10.2023).

136. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо врегулювання трудових відносин з нефіксованим робочим часом: Закон України від 18.07.2022 р. № 2421-IX. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JI04479G?an=2> (дата звернення: 23.10.2023).
137. Мировая практика финансовых стимулов в ИТ / А. Аристов, А. Гусейнова. URL: https://ko.com.ua/mirovaya_praktika_finansovyh_stimulov_v_it_113632 (дата звернення: 23.10.2023).
138. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти): від 16.05.2017 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF17026> (дата звернення: 23.10.2023).
139. Багатостороння Конвенція MLI – наслідки для українських платників податків. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/320/409482/Informaciyniy_list_4.pdf (дата звернення: 23.10.2023).
140. Дія City. Навіщо IT-ринку англійське право? URL: <https://aequo.ua/analytics/diya-city-navisho-it-rinku-anglijske-pravo> (дата звернення: 23.10.2023).
141. Касьяненко Л.М. Податкова політика в Україні та її правове забезпечення. Ірпінський юридичний часопис. Університет державної фіскальної служби України, 2019. Випуск 1. С. 100-105. (Серія : право). URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/988991> (дата звернення: 23.10.2023).
142. Maryna Glukh & Viktoriia Serdiuk & Pavlo Selezen & Anton Babenko, 2021. The OECD model tax convention and its commentaries as a source of interpretation of double taxation treaties in Ukraine. *Juridical Tribune*, Bucharest Academy of Economic Studies, Law Department, vol. 11 (2), pages 262-272, June. URL: <https://www.tribunajuridica.eu/arhiva/An11v2/8.%20Pavlo%20Selezen%20et%20al.pdf> (дата звернення: 23.10.2023).
143. Мацелик Т.О., Стріяшко Г.М. Класифікація суб'єктів податкового права. *Ірпінський юридичний часопис : науковий журнал*. 2019. Випуск 2. С.102-109.

URL: https://drive.google.com/file/d/1SqrulpAl7YzRT2fh4aF5UzuN_keDC7HY/view (дата звернення: 23.10.2023).

145. Onischyk Y., Maidannyk O., Zhuravel Y., Selezen P. International treaty as a source of financial law in Ukraine. Juridical Tribune - Tribuna Juridica. 2020. Volume 10. Issue 3. page 419-426 (Web of Science) URL: <http://tribunajuridica.eu/arhiva/An10v3/4.%20Onischyk%20et%20al.pdf> (дата звернення: 23.10.2023).

146. Буроменський М. В. Міжнародне право: навч. посіб. Київ: Юрінком інтер. 2005. 336 с.

147. Вплив Закону № 466-IX на ІТ-індустрію. URL: http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013905 (дата звернення: 23.10.2023).

148. 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: 23.10.2023).

149. Спецрежим «Дія. Сіті»: віртуальні можливості чи «репресії» для галузі з найбільшими середніми зарплатами у країні. URL: https://lb.ua/economics/2021/07/22/489885_spetsrezhim_diya_siti_virtualni.html (дата звернення: 23.10.2023).

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Варшам'ян Т. Г. Правове регулювання цифрового податку в Україні та Європейському Союзі. *Ірпінський юридичний часопис*. 2021. Вип. 3 (7). С. 62–75. URL:

<https://drive.google.com/file/d/1asureSXVS1ddKUiyu9axM6s3uxIKeCU8/view>

2. Варшам'ян Т. Г. Особливості спеціальних принципів оподаткування послуг від ІТ-сектору. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. Вип 8. С. 33–35. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/355>

3. Варшам'ян Т. Г. Особливості ІТ-сектору як об'єкта податкового регулювання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. Вип 9. С. 10–12. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/356>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Варшам'ян Т. Г. Особливості оподаткування ІТ-сектору в Україні. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф. (25 берез. 2020 р.): у 2-х ч. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. Ч. 2. С. 30–32. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 143).

2. Варшам'ян Т. Г. Особливості правового регулювання оподаткування ІТ-сектору. *Актуальні проблеми сучасної освіти та науки в контексті євроінтеграційного поступу*: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., присвяч. 20-річчю ін-ту (м. Луцьк, 21–22 трав. 2020 р.) / упоряд.: О. А. Бундак, Т. Й. Жалко, Н. Г. Конон. Луцьк: Вежа-Друк, 2020. С. 181–183.

3. Варшам'ян Т. Г. Цифрові технології в сфері оподаткування у Фінляндії. *Удосконалення механізму правового регулювання суспільних відносин з урахуванням зарубіжного досвіду*: зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. (м.

Київ, 1 черв. 2020 р.) / відп. ред. О. Ю. Бусол. Київ: Видавництво Ліра-К, 2020. С. 36–38.

4. Варшамян Т. Г. *Фактори, що сприяють ухиленню від оподаткування в ІТ-сфері. Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: зб. матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (27 листоп. 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 52–56.

5. Варшамян Т. Г. *Фінансова безпека держави та віртуальні валюти: загрози та виклики. Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: зб. тез VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (26 жовт. 2022 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2022. С. 64–70.

які додатково відображають наукові результати дисертації:

1. Білоус В. Т., Варшамян Т. Г.. Особливості оподаткування ІТ-діяльності в Україні: перспективи вдосконалення. *KNOWLEDGE • EDUCATION • LAW • MANAGEMENT*. 2020. Vol. 1. No 7 (35). Р. 122–129. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/29>