РОЗДІЛ 6
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 340

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

PROBLEMS OF TAXATION OF IT-ACTIVITIES IN UKRAINE

Аббасова Д.Л.,
студентка магістратури факультету адвокатури
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Статтю присвячено дослідженню податкового законодавства, що регулює питання оподаткування ІТ-діяльності в Україні. Автором проаналізовано проблемні аспекти, що мають місце в нормативно-правовій базі, та потенційні ризики ухилення від сплати податків. Особливу увагу приділено вивченню закордонного досвіду у сфері оподаткування ІТ-бізнесу, зокрема в частині надання податкових пільг, здійснена оцінка перспектив впровадження міжнародних стандартів у національне законодавство.
Ключові слова: податкове право, податок, оподаткування, податкова пільга, ІТ-діяльність, ІТ-бізнес.

Статья посвящена исследованию налогового законодательства, регулирующего вопросы налогообложения ИТ-деятельности в Украине. Автором проанализированы проблемные аспекты, имеющие место в нормативно-правовой базе, и потенциальные риски уклонения от уплаты налогов. Особое внимание уделено изучению зарубежного опыта в сфере налогообложения ИТ-бизнеса, особенно относительно предоставления налоговых льгот, осуществлена оценка перспектив внедрения международных стандартов в национальное законодательство.
Ключевые слова: налоговое право, налог, налогообложение, налоговые льготы, ИТ-деятельность, ИТ-бизнес.

The article is dedicated to tax legislation that regulates taxation of IT activities in Ukraine. The author analyzes the problematic aspects that occur in the legal framework and the potential risks of tax evasion. Particular attention is paid to foreign experience in the field of taxation of IT business, in particular regarding the provision of tax exemptions and assessment of the prospects for the implementation of international standards in national legislation.
Key words: tax law, tax, taxation, tax exemptions, IT activities, IT business.

Постановка проблеми. Сьогодні в умовах стрімких глобалізаційних процесів особливого значення набуває інформаційний продукт – товар (послуга) інформаційного суспільства, стрімкий розвиток якого забезпечує комп'ютеризацію всіх галузей і ґрунтується на активному використанні інформаційних технологій (далі – ІТ) [5, с. 46]. Ураховуючи суспільну значущість останніх, а також той факт, що обмін інформацією не обмежений державними кордонами, варто приділи увагу питанню оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

Стан опрацювання. Податкове регулювання ІТ стало предметом розгляду таких учених: Г. Андрощука, Н. Борейко, І. Дульської, Ю. Лазебник, Н. Прокопенко й інших, однак, зважаючи на постійне внесення змін до податкового законодавства, оподаткування ІТ потребує більш детального дослідження з урахуванням закордонного досвіду, а також оцінки перспективи застосування останнього у вітчизняній правовій системі, що й зумовлює актуальність обраної теми [5, с. 46].

За результатами досліджень компанії "Gartner", Україна входить до п'ятірки світових лідерів за обсягом експорту програмних продуктів, поступаючись Індії, Китаю, Росії та випереджаючи Бразилію [3, с. 104]. Відповідно до статистичних даних, оприлюднених Інтернет-асоціацією України, у 2017 р. частка користувачів Інтернету серед людей віком 15–29 років сягнула 97%. Кількість користувачів Мережі зростає з кожним роком, однак Україна за темпами проникнення Інтернету перебуває на рівні Близького сходу, поступаючись Північній Америці, Європі, Австралії, Латинській Америці.

Метою статті є дослідження системи оподаткування ІТ-діяльності в Україні й оцінювання перспектив її вдосконалення відповідно до міжнародних стандартів.

Виклад основного матеріалу. Системний аналіз законодавства, що регулює оподаткування ІТ-бізнесу в Україні, дозволяє виділити низку проблемних аспектів, зокрема окреслення податкової юрисдикції та уникнення подвійного оподаткування. Ураховуючи те, що надання ІТ-послуг має екстериторіальний характер та необмежене державними кордонами, прибуток від надання таких послуг може бути оподаткований двічі і більше разів за юрисдикціями різних країн. Отже, для уникнення таких ситуацій важливою є уніфікація законодавства у сфері оподаткування ІТ-бізнесу з метою створення єдиних податкових норм, які б не суперечили бюджетно-податковій політиці держав та їхнім інтересам.

Сьогодні Україною укладено низку двосторонніх міжнародних угод щодо уникнення подвійного оподаткування. Особам, країни яких утрималися від укладання таких нормативно-правових актів, треба сплачувати податок на репатріацію. Цей вид податку прямо не передбачений у податковому законодавстві, термін зберіг свою назву із часів чинності Закону України «Про податок на прибуток», в якому платниками податку визнавалися нерезиденти, які отримали дохід на території України. Сьогодні ж, з огляду на положення ст. 141.4.2 Податкового кодексу (далі – ПК) України, резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу із джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (зокрема, на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок із таких доходів, зазначених у пп. 141.4.1 цього пункту, за ставкою в розмірі 15%, якщо інше не передбачено міжнародними договорами / угодами [1]. Це положення поширюється і на регулювання відносин, що виникають під час оподаткування діяльності компаній, які ведуть ІТ-бізнес і здійснюють виплати будь-якого характеру із джерелом походження в Україні на користь нерезидентів.

До того ж варто зазначити, що наявність міжнародної угоди про уникнення подвійного оподаткування автоматично не звільняє від сплати податку на репатріацію. Для цього, відповідно до ст. 103.3 ПК України, нерезиденту потрібно отримати відповідну довідку в державі-реєстрації ІТ-бізнесу про те, що даний платник податку (нерезидент) є резидентом у країні, що уклала з Україною договір про уникнення подвійного оподаткування, і подати останню податковому агенту. Однак під час реалізації цього права можуть виникнути складнощі з отриманням довідки в державі резидента, національним порядком якої не передбачено такої процедури, як наслідок, платник податків не матиме правової підстави для звільнення від оподаткування ІТ-діяльності і нестиме ризик сплатити один податок, поповнивши державні бюджети двох країн водночас.

Джерело доходу, отриманого від купівлі-продажу послуг ІТ-технологій, може бути розташоване в різних країнах, створюючи водночас підстави для уникнення оподаткування. Зважаючи на це, суб'єкт надання таких послуг повинен бути зареєстрований як платник податку в конкретній країні. Саме тому оподаткування ІТ-діяльності має ґрунтуватися на принципі взаємозв'язку суб'єкта ІТ із податковою юрисдикцією, під якою розуміють право держави встановлювати й одержувати податки в межах власної території. Оподаткуванню підлягають усі прибутки суб'єкта, які виникають у цій юрисдикції, незалежно від національної приналежності та резидентства суб'єкта господарювання або постійного представництва. Встановлення чіткого зв'язку між суб'єктом надання послуг із податковою юрисдикцією забезпечується за допомогою інтернет-провайдерів, що фіксують місцезнаходження сервера, яке по суті визначає місце діяльності суб'єкта ІТ.

Закріплення відповідного положення на рівні національного законодавства України зменшить ризики ухилення від сплати податків під час здійснення ІТ-діяльності.

Неможливо залишити поза увагою проблему встановлення об'єкта податкового регулювання. Екстериторіальний характер ІТ-послуг, які до того ж надаються в Інтернеті без будь-яких труднощів у перетині державних кордонів, зумовлюють невизначеність щодо напряму здійснення таких послуг. До того ж об'єкти податкового регулювання послуг ІТ суттєво різняться між собою, що спричиняє необхідність визначення уніфікованого об'єкта для всього світу [5, с. 50]. Для подолання вищезазначеної проблеми та дотримання принципу правової визначеності потрібна уніфікація з метою визначення єдиного об'єкта оподаткування, адже нині мають місце випадки, коли платники податків, які здійснюють ІТ-діяльність, вдаються до обходу закону з метою ухилення від сплати податків. Проблемним є й те, що таких осіб неможливо притягнути до відповідальності, адже в національних правопорядках держав, яким постачаються окремі види інформаційних послуг, останні не належать до об'єкта оподаткування.

Не менш важливою проблемою є сплата єдиного соціального внеску із заробітної плати ІТ-фахівців. Станом на 1 січня 2016 р. останній охоплює єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в розмірі 22%, а також податок на доходи фізичних осіб (18%) і загальнодержавний військовий збір (15%), який стягується з усіх виплат заробітної плати. Для скорочення таких витрат ІТ-компанії ухиляються від офіційного працевлаштування, укладаючи воднчоас договори з фізичними-особами підприємцями або фрілансерами. За загальною практикою трудові договори укладаються суто зі штатними працівниками (бухгалтери, секретарі, прибиральники), програмісти ж діють як фізичні особи-підприємці. Завдяки цьому відбувається зниження податкового навантаження приблизно до 3,5–5%. Як наслідок, має місце тінізація заробітних плат ІТ-працівників, що негативно позначається на обсязі податкових надходжень до державного бюджету України. З метою подолання вищезазначеної проблеми необхідно внести відповідні зміни до податкового законодавства в частині зменшення ставки податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску для ІТ-галузі.

Окрім цього, послуги ІТ мають свої особливості щодо сплати податку на додану вартість (далі – ПДВ). Це пояснюється тим, що місцем надання послуг є місцезнаходження клієнта, а не власне територія України.

У результаті аналізу національного законодавства у сфері оподаткування ІТ-бізнесу можна констатувати, що до інформаційних технологій застосовується пільговий режим, а саме надання можливості відповідно до п. 26–1 підр. 2 р. XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України з 1 січня 2013 р. по 1 січня 2023 р. не сплачувати податок на додану вартість [1]. Тобто такий вид пільги застосовується не окремим суб'єктом, який отримав пільгу, а усіма суб'єктами, що здійснюють цей вид діяльності. А. Тимошенко слушно зазначає, що в такому разі звільнення від сплати ПДВ під час ведення ІТ-бізнесу варто розглядати не як право конкретної особи, а як обов'язок усіх суб'єктів, які здійснюють ці операції [5, с. 50]. Погоджуючись із вищезазначеною думкою, варто наголосити на невдалій законодавчій техніці, застосованій у нормах податкового законодавства в частині щодо звільнення від сплати ПДВ.

Відповідно до податкового законодавства, нині ІТ-компанії можуть обрати один зі способів оподаткування своєї діяльності: загальний (сплата податку на прибуток) або спрощений, що полягає в сплаті єдиного податку, приєднавшись до платників податків третьої групи. Однак у разі переходу на спрощену систему оподаткування виникають проблеми щодо визначення ставки податку, оскільки, відповідно до ст. 293.3 ПК України, відсоткова ставка для платників податків 3-ї групи встановлюється в розмірі 3% доходу в разі сплати податку на додану вартість або 5% доходу з урахуванням податку на додану вартість [1]. Водночас, згідно з п. 26–1 «Перехідних положень» ПК України, ІТ-компанії звільняються від сплати ПДВ, тому іноді на практиці виникають суперечності щодо застосування спрощеної системи оподаткування 3-ї групи платників податків, які, зважаючи на норми податкового законодавства, зобов'язані сплачувати ПДВ.

До того ж трапляється, що платник податку не може реалізувати право на податкову пільгу щодо звільнення від сплати ПДВ. У зв'язку з тим, що практично будь-яке програмне забезпечення складається з комп'ютерних програм і баз даних, розділення платежів за використання цих об'єктів авторського права на роялті і нероялті не дає можливості реалізовувати норму про звільнення від оподаткування податком на додану вартість послуг з розроблення, постачання і тестування програмного забезпечення [3, с. 105]. Отже, необхідно внести зміни до законодавства щодо визначення поняття «роялті» з урахуванням вищезазначених проблемних аспектів.

Однак за кордоном податковим пільгам у сфері оподаткування приділено більшу увагу. Системний аналіз податкового законодавства країн Європи та Сполучених Штатів Америки (далі – США) дозволяє виокремити п'ять видів податкових пільг, а саме:

1) податкове вирахування (зменшення податкової бази на величину витрат);

2) податковий кредит (зменшення податку до сплати на величину інвестицій);

3) пільгові ставки (з податку на прибуток, із ПДВ, звільнення від митних зборів);

4) прискорена амортизація основних засобів;

5) виділення грошових грантів, які спрямовані на стимулювання ІТ-сектора [4, с. 101].

Широкий перелік податкових пільг суттєво оптимізує оподаткування ІТ-бізнесу, сприяє його розвитку та конкурентоспроможності на міжнародній арені.

Так, наприклад, у США діють норми, що передбачають зниження суми податкових зобов'язань із податку на прибуток на 20% від коштів, що спрямовуються на дослідження.

Китайський законодавець пропонує оподатковувати ІТ-бізнес із такими пільгами: ставка в розмірі 15% із податку на прибуток, а також абсолютне звільнення від митних платежів у разі імпорту відповідного обладнання.

Варто також звернути увагу на досвід постсоціалістичних держав. Наприклад, у Чехії власники ІТ-бізнесу на 10 років звільняються від сплати податку на прибуток, а в Словаччині вони мають право на отримання податкового кредиту в розмірі до 35% [5, с. 53].

У результаті проведеного аналізу норм податкового законодавства закордонних країн можна дійти висновку, що законодавцем застосовано більш вдалу законодавчу техніку в частині визначення пільгового режиму для осіб, що здійснюють ІТ-діяльність, до того ж запропоновано альтернативні способи звільнення від сплати податків, тоді як український законодавець обмежується лише звільненням від сплати ПДВ.

З огляду на вищезазначене, доцільно було б запровадити подібний пільговий режим щодо оподаткування ІТ-бізнесу на території України, із чітким визначенням умов, які б висувалися до претендентів на отримання пільг. Серед яких можна виділити: здійснення діяльності на території України, реєстрацію новоствореного інформаційного продукту в Україні, належне обґрунтування органом свого права на отримання податкової пільги та проходження відповідної процедури в державних органах.

Український законодавець пропонує свій спосіб оптимізації оподаткування ІТ-діяльності – законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо розвитку креативних індустрій в Україні)», яким планує розширення груп платників єдиного податку за спрощеною системою оподаткування, упровадивши п'яту групу платників податків, до якої відносить: фізичних осіб-підприємців (далі – ФОП), які провадять діяльність виключно у сфері інформаційних технологій, а саме: діяльність із видання комп'ютерних ігор та іншого програмного забезпечення (класи 58.21, 58.29 КВЕД ДК 009:2010), послуги з комп'ютерного програмування, консультування та пов'язаної з ними діяльності (р. 62 КВЕД ДК 009:2010), оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах, пов'язану з ними діяльність (клас 63.11 КВЕД ДК 009:2010), а також щодо веб-порталів (клас 63.12 КВЕД ДК 009:2010), за умови, що вони не використовують працю найманих осіб, а обсяг їхнього доходу протягом календарного року не перевищує 7 500 000 гривень. Водночас такі фізичні особи-підприємці під час та з метою провадження вищезазначеної діяльності можуть на платній або безоплатній основі користуватися технічними та/або програмними засобами, інформаційними системами і будь-якими іншими засобами виробництва (приміщеннями також), що належать фізичним особам-підприємцям або юридичним особам, на користь яких провадиться така діяльність [2]. Законодавець не обґрунтовує необхідності виокремлення 5-ї групи платників податків, а також чому вона призначена саме для ІТ-сфери, адже далеко не всі спеціалісти у сфері ІТ заробляють більше, ніж інші категорії громадян.

До того ж вищезазначеним законопроектом встановлюється ставка податку в розмірі 5% від доходу з поступовим збільшенням відсоткової ставки в розмірі 10% доходу з 1 січня 2025 р. [2]. Це положення викликає значний опір серед представників юридичної науки і практики, зважаючи на його необґрунтованість та абсолютну недоцільність у сучасних умовах. Збільшення ставки податку не вирішить проблем з оподаткуванням доходів фізичних осіб, які працюють в ІТ-компаніях, а навпаки, спричинить тінізацію заробітних плат і ухилення від сплати податків.

Експерти зазначають, що підвищення ставки податку загрожує зниженням конкурентоспроможності українських ІТ на міжнародній арені та їхньої інвестиційної привабливості.

ІТ-компанії вбачають у законопроекті своєрідний компроміс із державою, адже краще заплатити єдиний податок, ніж сплачувати податки за штатних працівників, однак, виходячи зі статистичних даних, оприлюднених на dou.ua, ІТ-спеціалісти висловлюють незадоволення запропонованими змінами до податкового законодавства. Так, 65% опитаних не підтримують ідею, запропоновану в законопроекті, 24% уважають, що податок можна підвищити, а ще 11% не визначилися з позицією, водночас 89% опитаних зареєстровані як ФОП, 5% – як штатні працівники, 4% – ніяк не оформлені [6]. Основними причинами відмови від сплати більшого податку називають високий рівень корупції в Україні, низький рівень доходів, а також неефективність податкової системи загалом.

Як бачимо, законодавець пропонує збільшення ставки податків на оподаткування ІТ-діяльності в Україні, водночас не приділяє жодної уваги пільговим режимам оподаткування ІТ-бізнесу, іншим вищезазначеним проблемам і колізіям у правовій системі України щодо оподаткування ІТ-діяльності.

Висновки. Незважаючи на підвищену суспільну значущість інформаційного продукту, у національному законодавстві, що регулює відносини оподаткування ІТ-діяльності в Україні, є низка проблем, як-от: визначення податкової юрисдикції платників податків, уникнення подвійного оподаткування, сплата податків із доходів фізичних осіб, які працюють в ІТ-компаніях, недосконала законодавча техніка в частині звільнення від сплати ПДВ. Запропоновані законодавцем зміни до податкового законодавства не вирішують вищезгаданих проблем щодо оподаткування ІТ-діяльності в Україні, а також не оптимізують останню.

Тоді як за кордоном питанням оподаткування ІТ-діяльності приділено більшу увагу, зокрема в частині надання податкових пільг, в Україні ж цей механізм не є дієвим. Зважаючи на це, законодавцю варто звернути увагу на міжнародний досвід щодо вдосконалення пільгового режиму оподаткування ІТ-бізнесу.

Отже, орієнтир на вищенаведені особливості значно сприяв би оптимізації оподаткування ІТ-діяльності в Україні та підвищенню конкурентоспроможності останньої на міжнародній арені.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

2. Проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо розвитку креативних індустрій в Україні) від 26 лютого 2019 р. № 10094. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=65564.

3. Комазов П., Борт О. Інформаційні технології та перспективи розвитку процесів оподаткування в Україні. *Економіка та підприємництво.* 2013. № 6 (75). С. 104–107.

4. Левченко Н., Силенко О., Артюх С. Механізм оподаткування доходів ІТ-бізнесу та вектори його вдосконалення. *Державне управління.* 2018. № 4. С. 99–104.

5. Тимошенко А. Оподаткування послуг в ІТ-сфері: проблеми та перспективи. *Економіка та держава.* 2018. № 4. С. 46–52.

6. ІТ-спеціалісти проти підвищення податку для ФОПів : результати опитування. URL: https://dou.ua/lenta/articles/it-fop-and-new-taxes/.