

Тигран Гарушович **ВАРШАМЯН**

аспірант, Університет державної фіскальної служби України

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7213-6375>

e-mail: vlbu.legal@gmail.com

ОСОБЛИВОСТІ СПЕЦІАЛЬНИХ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЛУГ ВІД ІТ-СЕКТОРУ

У статті досліджено особливості функціонування спеціальних принципів оподаткування послуг від ІТ-сектору для підвищення рівня податкової безпеки держави. Здійснено аналіз основних спеціальних принципів оподаткування ІТ-послуг, до яких відносяться: об'єднання у встановленні податкової юрисдикції держави двох критеріїв – резидентства та територіальності; Уніфікація та гармонізація національного податкового законодавства з міжнародним законодавством; усунення подвійного оподаткування; застосування пільгового податкового режиму; а також оподаткування ІТ-послуг за рахунок розширення бази оподаткування та об'єкта оподаткування.

Ключові слова: податок, оподаткування, спеціальні принципи оподаткування, ІТ-сектор, ІТ-правовідносини

ВСТУП

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.

МЕТА статті – визначення особливостей функціонування спеціальних принципів оподаткування послуг від ІТ-сектору для підвищення рівня податкової безпеки держави.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Ця робота базується на працях вітчизняних і зарубіжних вчених, а також на матеріалах періодичних видань, статистичних збірниках.

РЕЗУЛЬТАТИ

Окрему увагу привертає група спеціальних принципів оподаткування ІТ-послуг. Нагадаємо, що це принципи, які визначають засади оподаткування виключно у ІТ-сфері або підкреслюють її особливість та відокремленість від інших. Виходячи з дослідження на цьому етапі під час характеризувannya особливостей діяльності у ІТ-секторі, можна виокремити такі принципи:

1. *Об'єднання у разі встановлення 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 тільки 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 реальності, застосування тільки критерію резидентства не відповідає фіскальним інтересам держави та дає змогу 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 у представництвах) і правом держави оподатковувати прибуток

(дохід). Тому зміщення акцентів виключно з фактора 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 залежно від місця надання (постачання) електронних послуг [1].

2. *Уніфікація та гармонізація національного податкового законодавства з міжнародним законодавством у питаннях оподаткування ІТ-послуг.* Завдяки інформаційним технологіям і можливостям їхнього застосування йде швидкий процес формування глобального податкового простору. Розвиток ІТ-технологій завжди випереджає процес їхнього юридичного визначення та врегулювання у будь-якій галузі законодавства. Особливо важко це зробити 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, зокрема й у частині їхнього оподаткування. Неможливо замкнути правове регулювання оподаткування ІТ-сфери в рамках 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 зі здійснення своєї податкової політики відносно 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 оподаткування ІТ-сектору це практично неможливо. Інформаційна галузь та її продукція – це досягнення всього світу, це зусилля ІТ-спеціалістів різних країн і хоча рівень концентрації ІТ-компаній та спеціалістів у цих країнах дуже різний, але все одно, на сучасному етапі важко знайти державу, яка б не займалася дослідженнями у ІТ-сфері. В силу цього й наявна жорстка конкуренція між державами. Якщо не враховувати досвід оподаткування ІТ-послуг в інших країнах, не імплементу-

вати у своє законодавство нові загальноприйняті у світі IT-технологій поняття (електронна послуга, віртуальна валюта, біткоїн, хмарні послуги, інтерфейс) та програми, то можна просто загубити цю галузь, а значить і надходження від неї. Інакше кажучи, IT-галузь не може розвиватися у рамках законодавства окремої держави, оскільки вона інтернаціональна. Тому й оподаткування її повинно регулюватися з урахуванням міжнародних правил та рекомендацій. Тим більше, що самі інтернаціональні IT-компанії-платники наполегливо рекомендують державам уніфікувати своє законодавство для зручності та спрощення процесу сплати податків. Отже, уніфікація та гармонізація національного податкового законодавства з міжнародним у питаннях оподаткування IT-послуг та врахування нових податкових досягнень є більш важливою та необхідною ніж ці ж процеси відносно інших секторів економіки.

3. *Усунення подвійного оподаткування.* Цей принцип є продовженням попереднього тільки у певній його частині – правовідносинах з усунення подвійного оподаткування. Враховуючи різні податкові юрисдикції держав прибуток від надання послуг у IT-секторі може бути оподаткований кілька разів такими державами. Тому правове регулювання оподаткування IT-діяльності повинно усувати такі колізії. Здійснюється це двома шляхами: 1) односторонньо – зміною національного податкового законодавства у відповідній частині (імплементація, 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 у Податковому кодексі України (ПКУ) (ст. 13) [2]. У IT-правовідносинах питання подвійного оподаткування виникають, як правило, у разі сплати податку на репатріацію (податок на прибуток від доходів, отриманих нерезидентом з джерелом їхнього походження в Україні є фактично податком за місцем походження капіталу). Так, у разі виплати IT-компанією (представництвом нерезидента) на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-якої виплати з доходу із джерелом його походження в Україні, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (зокрема 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 ПКУ). Під час обрання IT-компанією (представництвом нерезидента) спрощеної системи оподаткування (п. 297.1 ст. 297 ПКУ), 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 [2]. 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 встановлена українським законодавством, або оподаткування доходів нерезидента тільки у своїй державі або можуть бути встановлені інші методи зменшення податку.

4. *Застосування пільгового податкового режиму,* сутність якого полягає у низькому податковому навантаженні та дотриманні загального принципу стабільності податкового законодавства строком на 15 років [2]. Оцінюючи податкове регулювання стосовно цього принципу, слід сказати, що політика держави у цій сфері носить несистематичний, а й іноді суперечливий характер. З одного боку, слід погодитися з тим, що дійсно застосовуються механізми стимулювання IT-діяльності в Україні, а з іншого – навпаки, постійно виникає спокуса збільшити податковий тиск на цю галузь. Слід все ж таки остаточно зрозуміти, щоб створити максимально сприятливі умови для зростання вітчизняної IT-індустрії необхідно не просто створити рівні можливості порівняно з провідними країнами світу у цій галузі, а взагалі – ще кращі можливості, що передусім досягається за рахунок мінімального (пільгового) податкового навантаження. Політика держави у цій сфері повинна бути послідовною, плановою, систематичною, передбачуваною, зрозумілою та довгостроковою. Тільки так можна створити міцну та конкурентну IT-галузь в Україні.

5. *Оподаткування IT-послуг за рахунок розширення бази оподаткування та об'єкта оподаткування вже діючих податкових механізмів.* Цей принцип означає, що за оподаткування IT-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'єкту оподаткування з діючих податків. Це дасть змогу запобігти зайвої плутанини і без того складного податкового законодавства. До того ж діюча податкова система Україна вже містить у собі всі головні системні податки, механізми яких дають змогу поширити їхню дію на послуги та продукцію від IT-діяльності.

Наприклад, дії цього принципу можна навести оподаткування цифрової (віртуальної) валюти, що є віртуальним явищем, що перебуває в інформаційному просторі Інтернету, фінансові транзакції з якою є об'єктом податкового регулювання деяких держав світу. Але ми допускаємо і той факт, що у майбутньому цей принцип може змінитися. Завдяки розвитку IT-технологій може дійсно з'являться явища або речі, податковому впорядкуванню яких не буде задовольняти жоден з діючих податків і 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 жодним способом не виводити її у реальні гроші, не контактувати з державними валютами? Якщо добувати її методом майнінгу

(чим і займаються майнери)? Якщо такі операції здійснювати у 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 [3]. Питання риторичне. Саме тому багато держав світу взагалі ще не можуть зрозуміти цей віртуально-фінансовий феномен, надати йому зрозумілого законодавчого статусу, перестати залякувати людей та приступити до свого «улюбленого» процесу – процесу оподаткування та пошуку доходів для забезпе-

чення стабільності свого особистого існування.

ВИСНОВКИ

Розвиток податкових IT-правовідносин в Україні не може ґрунтуватися тільки на загальних принципах оподаткування, тому що діяльність у IT-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 у встановленні правил оподаткування IT-правовідносин.

Список використаних джерел

1. 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 № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>
2. Податковий кодекс України: Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. 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>

References

1. On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the abolition of taxation of income received by non-residents in the form of payment for the production and/or distribution of advertising, and improvement of the procedure for taxation with value added tax on transactions involving the supply of electronic services to individuals by non-residents: Law of Ukraine dated 03.06.2021 No. 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (in Ukrainian).
2. Tax Code of Ukraine: Law, Code of 02.12.2010 No. 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (in Ukrainian).
3. Comparative review of foreign legislation regarding the legal status of digital money and state regulation of cryptocurrency business. Information certificate prepared by the European Information and Research Center at the request of the People's Deputy of Ukraine. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/29283.pdf> (in Ukrainian).

Tyhran VARSHAMIAN

postgraduate student, State Tax University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7213-6375>

e-mail: vlbu.legal@gmail.com

FEATURES OF THE SPECIAL PRINCIPLES OF TAXATION OF SERVICES FROM THE IT SECTOR

The paper examines the peculiarities of the operation of special principles of taxation of services from the IT sector to increase the level of tax security of the state, which determine the principles of taxation exclusively in the IT sphere or emphasize its uniqueness and separation from others. An analysis of the main special principles of taxation of IT services was carried out, which include: the combination of two criteria when establishing the tax jurisdiction of the state - residency and territoriality, which provide for the right of the state to set and collect taxes on income received by resident payers as within its territory, as well as outside its borders, while non-residents pay taxes only on income received on the territory of Ukraine; unification and harmonization of national tax legislation with international legislation in matters related to the taxation of IT services, because it is impossible to close the legal regulation of taxation of the IT sphere within the framework of one state, because the nature of these services is different from the services provided in the material world, IT activities knows no spatial boundaries, as it is carried out regardless of borders; elimination of double taxation, because in IT-legal relations, questions regarding double taxation arise, as a rule, when paying repatriation tax (income tax on income received by a non-resident with its source of origin in Ukraine is actually a tax at the place of origin of capital); the application of a preferential tax regime, the essence of which is a low tax burden and compliance with the general principle of stability of tax legislation for a period of 15 years; taxation of IT services due to the expansion of the taxation base and the object of taxation of already existing tax mechanisms, which means that when taxing IT activities, it is not necessary to invent new taxes and payments, but it will be more correct to adapt the existing taxation system to new informational and virtual realities.

Keywords: tax, taxation, special principles of taxation, IT sector, IT legal relations