

*А. О. Тимошенко,
к. е. н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування,
ПВНЗ "Європейський університет", м. Київ*

ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЛУГ В ІТ-СФЕРІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

*A. Tymoshenko,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Finance,
Accounting and Taxation, PHEE "European University", Kyiv*

IT SERVICES TAXATION: CHALLENGES AND PROSPECTS

У статті досліджено особливості оподаткування послуг ІТ-технологій в Україні. Визначено, що ІТ-технології є однією з пріоритетних галузей розвитку економіки України. Автором досліджено та проаналізовано обсяг експорту ІТ-послуг з України, кількості Інтернет користувачів у світі, динаміку проникнення Інтернет в Україні. Встановлено необхідність податкового регулювання системи оподаткування ІТ в Україні та її уніфікації в частині податкового законодавства відповідно до міжнародних стандартів. Визначено основні завдання, принципи та фактори, на основі яких ґрунтується система оподаткування послуг ІТ-технологій. Досліджено обсяг та особливості податкових надходжень до бюджету країни від ІТ-галузі. Акцентовано увагу на ІТ-аутсорсингу як одного з методів удосконалення оподаткування послуг ІТ-технологій. Визначено пріоритетні напрями оптимізації галузі ІТ-технологій, розглянуто податкові пільги при оподаткуванні послуг ІТ-технологій України та деяких зарубіжних країн

The article is about the features of IT services taxation in Ukraine. It has been determined that IT technologies are one of the priority sectors for the economic development in Ukraine. The author has examined and analyzed the volume of IT services exports from Ukraine, the number of Internet users in the world, the dynamics of Internet ingress in Ukraine. The necessity of tax adjustment for the IT taxation system in Ukraine and its unification in the part of the tax legislation in accordance with international standards has been established. It has been determined the main tasks, principles and factors on which the taxation system of IT services is based. The volume and features of the IT industry tax revenues to the state budget have been researched. The emphasis has been done on IT outsourcing as one of the methods for improving the taxation of IT services. The priority directions of IT technologies optimization have been determined. It has been considered tax privileges for the taxation of IT technologies services in Ukraine and some other countries.

Ключові слова: оподаткування, інформаційні технології (ІТ), інформаційне суспільство, послуги ІТ-технологій, ІТ-галузь, ІТ-аутсорсинг, податкові пільги.

Key words: taxation, information technologies (IT), information society, IT services, IT industry, IT outsourcing, tax privileges.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасному глобалізованому світі особливого значення набуває інформаційний продукт, роль якого ґрунтується на активному використанні передових інформаційних технологій (далі — ІТ). ІТ прогресивно впроваджуються в усі сфери світової економіки, підвищуючи економічні та соціальні показники, а розуміння їх важливості та значення призводить до зростання попиту на ці технології. Інформаційний продукт розглядається як товар (послуга) інформаційного суспільства, стрімкий розвиток яко-

го забезпечує високий рівень комп'ютеризації всіх галузей, є наслідком зміни способу життя, а національні державні кордони не є бар'єром обміну інформацією, товарами, послугами тощо. Наслідком цього є удосконалення вітчизняної податкової політики в частині уніфікації та її адаптації до вимог міжнародних стандартів та відповідно до тих умов, які встановлюються в процесі розвитку інформаційного суспільства. Тому дослідження особливостей оподаткування послуг ІТ-технологій визначає актуальність даної теми.

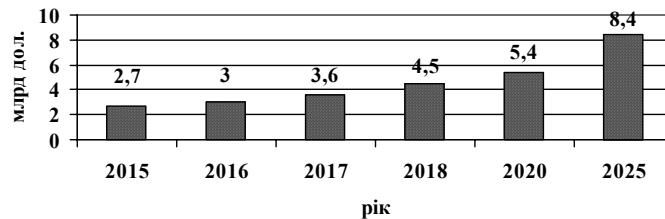


Рис. 1. Фактичні та прогнозні обсяги експортної ІТ-індустрії, млрд дол

Джерело: побудовано автором за даними досліджень Асоціації ІТ-України [1].

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Огляд та дослідження наукової літератури свідчить про те, що податкове регулювання послуг ІТ-технологій є предметом дискусій та обговорення багатьох вітчизняних та міжнародних науковців. Окремі напрями досліджень, що стосуються процесу оподаткування послуг ІТ-технологій відображені в роботах Г. Андрощука, А. Берези, Н. Борейко, В. Гланца, І. Дульської, Р. Жарко, Ю. Кайзера, Ю. Лазебник, С. Малець, Н. Прокопенко, С. Ріпи, А. Федулової, К. Швабія, М. Шевченко, Г. Юрчук та ін. Серед зарубіжних вчених значний внесок у дане дослідження зробили: Дж. Акерлоф, В. Алексунін, Е. Вінстон, С. Ільчов, Р. Калакота, Х. Каравелі, М. Кларк, І. Мелешенко, В. Мунтіян, Ж. Писаренко, В. Родигіна, Дж. Стігліц, В. Танзі тощо. Однак, враховуючи значимість проблематики дослідження та прогресивний розвиток інформаційного суспільства, ця тема потребує подальшого вивчення.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження особливостей фіскальної політики в частині оподаткування послуг ІТ-технологій, визначення напрямів і перспективних шляхів його удосконалення з метою адаптації до вимог міжнародних стандартів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У сучасному світі розвиток інформаційних технологій набирає усе більших обертів, а інформаційні послуги є невід'ємною частиною життя людства. Для України ІТ-сфера має особливо важливе значення, адже на фоні загальної економічної та політичної кризи, вона здатна згладити ці явища за допомогою стрімкого розвитку, а також забезпечити функціонування багатьох суміжних галузей. Інформаційні технології визначені в Україні однією з пріоритетних галузей розвитку економіки, про що свідчить значний внесок експортної індустрії в загальний ВВП країни та частка сплачених податків до бюджету держави. Обсяг експорту ІТ-послуг з України у 2017 році порівняно з 2016 роком зріс на 20% і склав 3,6 млрд дол., прогноз обсягу експорту на 2018 рік становить 4,5 млрд дол. (рис. 1). Внесок експортної ІТ-індустрії в загальний ВВП країни у 2017 р. становив 3,34%. Експерти аудиторської компанії PricewaterhouseCoopers прогнозують до 2020 року 27,2 млрд грн доходів до держбюджету від експортно-орієнтованої ІТ-галузі. ІТ-сфера займає третє місце за часткою у ВВП країни, поступаючись металургії та агросектору.

До 2020 р. Україна має намір вийти в лідери в галузі ІТ-аутсорсингу. Новий проект, який передбачає створення 100 тис. робочих місць у цій сфері, запускає український уряд разом із представниками ІТ-компаній. Очікується отримання доходів більше ніж 10 млрд дол. від експорту ІТ-послуг у США і ЄС, а також 1 млрд дол. інвестицій у розширення і модернізацію освітньої системи. У 2013 р. було створено перший в Україні грантовий фонд у галузі інформаційних технологій — Global Technology Foundation, метою якого є підтримка ІТ-проектів у сфері державних послуг, зв'язку, медіа, освіти, охорони здоров'я, хмарних обчислень [2].

За кількістю сертифікованих ІТ-спеціалістів Україна перебуває серед світових лідерів. Оскільки основним чинником цієї галузі є саме людський фактор, то це говорить про те, що Україна має значний потенціал розвитку ІТ-сфери в країні.

Інформаційні технології посідають чільне місце в нашому житті, тому це поняття є багатофункціональним. Технологія (в перекладі з грецької technē) — мистецтво, майстерність, вміння, що є процесами. Процес — це обрана людиною стратегія і її реалізація за допомогою сукупності різноманітних засобів та методів. Застосовуючи різні технології до одного і того ж матеріалу, можна одержати різні продукти, оскільки технологія змінює первісний стан матеріалу з метою отримання нового матеріального продукту. Тобто, як зазначають автори одного з досліджень, інформаційна технологія — це сукупність процесів, при яких використовуються засоби та методи накопичення, обробки і передачі первинної інформації для отримання інформації нової якості про стан об'єкту, процесу або явища [3]. Тому інформаційні технології ми розглядаємо як комплекс заходів щодо збору, трансформації, збереження та передачі до користувача інформації за рахунок її реалізації на основі сучасних засобів, які в сукупності становлять цілісні технологічні системи на основі таких властивостей, як: доцільність, наявність компонент і структури, взаємодія з зовнішнім середовищем, цілісність, розвиток в часі тощо. Отже, діяльність ІТ-сфери визначаємо як вид інформаційної діяльності, що здійснюється у сфері виробництва ІТ-продукції, надання послуг з програмного забезпечення (супроводу) інших видів діяльності спеціальними суб'єктами господарювання з метою одержання прибутку, а також досягнення інших соціально-економічних ефектів.

До програмної продукції відповідно до норм Податкового кодексу України (Розділ XX Перехідні положення, підрозділ 2, п. 26) відносяться:

- результат 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 [4].

Враховуючи прогресивний розвиток ІТ у світі (про що свідчить зростання кількості Інтернет користувачів у світі протягом 2000—2017 рр. (табл. 1)) та глобалізаційні процеси, одним з актуальних питань є податкове регулювання суб'єктів ІТ, трансформація систем оподаткування держав, приведення та їх адаптація до єдиного податкового законодавства згідно міжнародних норм та відповідно до тих вимог, які диктує інформаційна економіка.

Таблиця 1. Світове використання мережі Інтернет та статистика населення

Світові регіони	Населення (станом на 01.01.2018 р.)	Населення (% від світового)	Кількість Інтернет користувачів (станом на 31 грудня 2017 р.)	Темп проникнення (%)	Зростання кількості Інтернет користувачів, 2017 р. до 2000 р., (%)	Кількість Інтернет користувачів (%)
Африка	1287914329	16,9	453329534	35,2	9,941	10,9
Азія	4207588157	55,1	2023630194	48,1	1,670	48,7
Європа	827650849	10,8	704833752	85,2	570	17,0
Латинська Америка	652047996	8,5	437001277	67,0	2,318	10,5
Близький схід	254438981	3,3	164037259	64,5	4,893	3,9
Північна Америка	363844662	4,8	345660847	95,0	219	8,3
Австралія	41273454	0,6	28439277	68,9	273	0,7
Всього	7634758428	100	4156932140	54,4	1,052	100

Джерело: побудовано автором за даними [5].

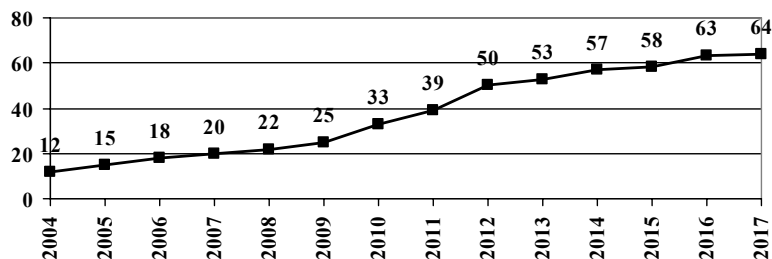


Рис. 2. Динаміка проникнення інтернет в Україні протягом 2004–2017 рр., %

Джерело: побудовано автором на основі дослідження компанії Factum Group Ukraine [6].

Якщо проаналізувати динаміку проникнення Інтернет в Україні протягом 2004–2017 рр. (рис. 2) спостерігається тенденція до зростання протягом досліджуваного періоду (з 12% у 2004 р. до 64% у 2017 р.), тобто ріст становить 5,3 рази. Варто відзначити наступні статистичні дані: домашній Інтернет є у 63,35% користувачів; 45% українських користувачів Інтернету мають середній рівень доходу, 38% — нижче середнього; 42% — середню спеціальну освіту, 34% — повну вищу. При чому, різкий темп зростання припадає на 2009–2012 рр. (з 25% до 50% відповідно). При цьому вперше у 2017 р. відбулося помітне зниження абсолютного числа регулярних користувачів в Україні — з 21,6 млн осіб з середини 2017 р. до 21,0 млн осіб в кінці грудня минулого року. Необхідно зазначити, що таке зниження пояснюється зменшенням загальної кількості постійних жителів України, головним чином за рахунок міграції за кордон населення України у віці 18–45 років.

Згідно з даними Інтернет Асоціації України, у 2017 р. частка користувачів Інтернет серед людей 15–29 років в Україні сягнула 97%. Старший вік та проживання у сільській місцевості значно зменшують вірогідність користування Інтернетом. Кількість користувачів Інтернет продовжує зростати. Найчастіше доступ до інтернет-послуг здійснюється через домашні стаціонарні ПК — 51%, через мобільні телефони — 50%, ноутбуки — 42%, планшетні комп'ютери — 21%, стаціонарні ПК на роботі — 8%, ноутбуки на роботі — 5%. Відсоток жінок, які користуються інтернетом складає — 51% від усіх користувачів, чоловіків — 49%. Мешканці сіл складають 27% від загальної кількості населення, при тому, що серед усіх мешканців сіл — 53% з них користуються Інтернетом [7]. Таким чином, на основі наведених даних варто зазначити, що кількість користувачів Інтернет в Україні з кожним роком продовжує зростати швидкими темпами. Однак Україна за темпами проникнення Інтернету знаходиться на рівні країн Близького сходу, поступаючись Північній Америці, Європі, Австралії, Латинській Америці. Тому це є підтвердженням необхідності податкового регулювання системи оподаткування ІТ в Україні

та її уніфікації в частині податкового законодавства відповідно до міжнародних стандартів. При цьому перш за все, варто звернути увагу на завдання та принципи, на основі яких ґрунтується система оподаткування послуг ІТ-технологій.

Так, серед завдань податкового регулювання суб'єктів ІТ доцільно, на думку автора, виділити основні:

- акумуляція фінансових ресурсів у централізованих бюджетних та позабюджетних фондах шляхом мобілізації податкових надходжень від суб'єктів ІТ;
- складання програм податкових надходжень від суб'єктів ІТ на коротко- та довгострокову перспективу з врахуванням поточної соціально-економічної ситуації та перспектив її зміни;
- формування принципів та бази оподаткування послуг ІТ;

— здійснення контролю над обсягом та структурою податкових надходжень від їх діяльності, удосконалення та спрощення процедури адміністрування [8];

— розробка пропозицій з оптимізації оподаткування послуг ІТ-технологій і знівелювання ризиків при цьому як для наповнення бюджету країни так і для розвитку підприємницької діяльності у цій сфері бізнесу [9].

Поряд із фундаментальними принципами системи оподаткування (наукової обґрунтованості, узгодження інтересів, системності, комплексності, пріоритетності, раціонального поєднання стратегічного та тактичного підходів, законодавчого врегулювання, адаптації, безперервності, ефективності тощо) науковці виокремлюють специфічні фактори оподаткування послуг ІТ-технологій, серед яких:

1. Встановлення податкової юрисдикції. Враховуючи екстериторіальність надання послуг ІТ, фіскальна політика повинна ґрунтуватись на дотриманні принципу чіткого взаємозв'язку суб'єкта ІТ з податковою юрисдикцією (право держави встановлювати податки, інші аналогічні внески) у межах її території, а також збирати податки як у межах своєї території (територіальна юрисдикція), так і з платників податків-резидентів, які отримують дохід поза її межами, на умовах

територіальності (оподаткуванню підлягають усі прибутки суб'єкта, які виникають у цій юрисдикції незалежно від національної приналежності та резидентства суб'єкта господарювання або постійного представництва (діяльність суб'єкта знаходиться в одній країні — податковій юрисдикції), а матеріальні активи, що застосовуються для отримання прибутку — в іншій, робота ґрунтується на основі мережі Інтернет за допомогою Інтернет-провайдерів, місце знаходження сервера визначає місце діяльності суб'єкта ІТ, що спрощує процедуру встановлення зв'язку суб'єкта надання послуг ІТ з податковою юрисдикцією [10].

2. Визначення об'єкта податкового регулювання. Послуги ІТ-технологій надаються в мережі Інтернет, перетинаючи будь-які кордони, створюючи певні проблеми при їх оподаткуванні. В цьому випадку не зрозуміло звідки і в якому напрямі здійснено надання таких послуг. Тому, враховуючи те, що об'єкти податкового регулювання послуг ІТ-технологій відрізняються між собою, доцільним є визначення уніфікованого об'єкта для всього світу.

3. Усунення подвійного оподаткування. Зважаючи на різні юрисдикції країн, норми податкового законодавства та елементи податкового механізму, прибуток від надання послуг ІТ-технологій може бути оподаткований кілька разів різними країнами. Саме тому, удосконалюючи систему оподаткування послуг ІТ-технологій, необхідним є усунення подвійного оподаткування, розробка податкових норм, які б не суперечили бюджетно-податковій політиці держав та їх інтересам.

4. Формування глобального податкового простору. Джерело доходу, отриманого від купівлі-продажу послуг ІТ-технологій, може бути розташоване в різних країнах, створюючи при цьому підстави для уникнення оподаткування. Тому суб'єкт надання таких послуг повинен бути зареєстрований як платник податку у конкретній країні [11, с. 48].

Варто відзначити, що ІТ-галузь є одним з найбільших платників податків в країні. Це є наслідком збільшення експорту послуг ІТ-сфери, високим курсом валюти, співробітництво ІТ-компаній з фізичними особами-підприємцями, які сплачують єдиний податок. Крім того, слід зауважити, що відповідно до податкового законодавства України, податкове навантаження для таких фізичних осіб є невеликим, порівняно з іншими країнами. В цілому ІТ-компанії, що працюють на території України, сплатили у 2017 р. 16,7 млрд грн податків, а вклади ІТ-галузі до ВВП у вигляді податкових надходжень складає 3,34% (відповідно до прогнозованих показників у 2025 р. сума податків, яку сплатить ІТ-галузь становитиме 46,1 млрд грн, а податкові надходження від ІТ-галузі до ВВП досягнуть 4,65%). Згідно з показниками Зведеного бюджету України, податкові платежі від надання комп'ютерних та інформаційних послуг за 10 місяців 2017 р. становили 6,52 млрд грн, що майже на 3 млрд грн більше, ніж у першому півріччі. Водночас податкові надходження протягом січня — жовтня 2017 р. зросли на 37,4%. у порівнянні з аналогічним періодом 2016 р. У третьому кварталі 2017 р. податкові надходження від компаній, що надають послуги у сфері ІТ-технологій, досягли 6,52 млрд грн проти 4,75 млрд грн за аналогічний період минулого року. Таким чином, ІТ-індустрія сплатила до державного бюджету майже на 40% більше податкових стягнень, ніж за 10 місяців 2016 р.

У регіональному розрізі велика частка податків від галузі високих технологій надійшла до бюджетів Києва та Київської області і склала 51%, при цьому близько 15% від цього обсягу — платежі від центральних офісів ІТ-компаній. Традиційно великими платниками податків є ІТ-хаби, які об'єднують представників галузі на території таких областей: Харківської — 11% від усіх податкових платежів індустрії інформаційних технологій, Львівської — 8% податкових стягнень, Одеської та

Дніпропетровської — по 4,4%, Запорізької та Вінницької областей — по 2% відповідно [10]. Враховуючи вище зазначені статистичні дані, варто вказати, що показники ефективності від надання послуг у сфері ІТ-технологій мають тенденцію до покращення, що впливає на соціально-економічний рівень розвитку країни.

Так, сума прямих податків і зборів, які надійшли від ІТ-галузі, за останні 3 роки зросла на майже 90%. Як правило, витрати на заробітну плату становлять найсуттєвішу частку витрат для українських ІТ-компаній (до 50% від загального обсягу витрат компанії). Податок на заробітну плату складається з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що починаючи з 1 січня 2016 року становить 22% (як правило, нараховується на суму чистої заробітної плати) і податку на доходи фізичних осіб, що встановлено на рівні 18%. Також тимчасово було запроваджено загальнодержавний військовий збір у розмірі 1,5%, який стягується з усіх виплат заробітної плати. Військовий збір застосовується до валової суми, на яку не було встановлено верхньої межі [4]. Прагнучи скоротити ці витрати, багато компаній замість штатних працівників наймають на роботу фрілансерів. Таким чином, можна досягти зниження податкового навантаження на заробітну плату приблизно до 3,5—5,5% (залежно від розміру єдиного соціального внеску фрілансера). Однак така структуризація вимагає ретельного податкового та правового аналізу.

Зважаючи на те, що переважна більшість податкових відрахувань з ІТ-компаній пов'язана саме з оплатою праці спеціалістів, сектор є дуже чутливим до умов оподаткування. Так, якщо компанії сировинних галузей економіки витрачають на такі податки не більше 3% від свого доходу, то ІТ-компанії — 19%. Таким чином, спрощена модель оподаткування не тільки дозволяє оптимізувати податкове навантаження на бізнес, але також є фактором, що дає українському суб'єкту ІТ конкурентну перевагу на світових ринках.

Оподаткування послуг ІТ-технологій має певні особливості: при умові, що ІТ-послуги, придбані безпосередньо у юридичної особи, розташованої на території України, а клієнт є юридичною особою-нерезидентом, ІТ-послуги, як правило, не підлягають оподаткуванню ПДВ. Це пов'язано з тим, що відповідно до українського законодавства місцем постачання послуг вважається не територія України, а місце розташування клієнта. Зокрема це стосується послуг з дослідження і розробки, тестування програмного забезпечення, обробки даних, надання консультацій з питань інформатизації та виконання суміжних функцій.

ІТ-послуги, придбані у незалежних підрядників (фрілансерів), розташованих на території України також не підлягають оподаткуванню ПДВ. Українські фрілансери, як правило, є платниками єдиного податку і, таким чином, несуть відповідальність за сплату єдиного податку, ставка якого, починаючи з 1 січня 2016 року становить 3—5% від суми їх заробітку. Однак іноземні клієнти можуть зіткнутися з проблемами, пов'язаними з відсутністю можливостей сплати податкових платежів за допомогою світових електронних платіжних систем, тобто немає доступу до роботи з такими серверами, як PayPal, Google Play і Apple Store. Наприклад, досі є неможливим використання платіжної системи PayPal для переказу грошових коштів резиденту України.

Компанії, які було створено в Україні у формі дочірніх підприємств іноземних компаній, що займаються розробкою програмного забезпечення, несуть відповідальність за сплату податків на території України.

Більшість послуг, що надаються дочірнім підприємством для материнської компанії, не підлягають оподаткуванню ПДВ на території України, оскільки місце постачання таких послуг розташовано поза межами України [13].

Крім того, послуги з розробки програмного забезпечення в межах території України, як вже вище зазначалося, звільняються від оподаткування ПДВ. Ця тимчасова спеціальна пільга діє з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року [4]. Таким чином, компанії користуються сприятливою ставкою ПДВ при наданні більшості своїх послуг. ПДВ оподатковуються операції, які пов'язані з наданням ІТ-послуг, наприклад, як-от: оренда офісу тощо.

Ставка податку на прибуток підприємств становить 18%. Зазвичай такі види бізнесу працюють застосовуючи метод "витрати плюс", тому маржа, яку заробляють ІТ-компанії, підлягає оподаткуванню за ставкою 18% [13].

Існують різні методи удосконалення оподаткування послуг ІТ-технологій, які сприяють зниженню податкового навантаження. Одним із таких способів є оподаткування за допомогою аутсорсингу. Варто зазначити, що Британська асоціація Global Sourcing Association (GSA) назвала Україну найкращою країною 2017 року з надання послуг аутсорсингу. Заявку на номінацію України в цій категорії подала компанія N-iX. Упродовж останніх шести років Україна є топ-30 країн-партнерів з аутсорсингу в рейтингах, які складає провідна дослідницька та консалтингова компанія Gartner. Перевага аутсорсингу полягає в тому, що отримані послуги замовник може включити до витрат і до податкового кредиту з ПДВ. Відповідно, за рахунок різниці в оподаткуванні сторін (аутсорсера (виконавця) та замовника) досягається ефект оптимізації. Для оптимізації оподаткування в ІТ-сфері зазвичай використовують аутсорсерів, які застосовують спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку.

Оптимізація оподаткування у замовника полягає в тому, що послуги ІТ-аутсорсингу можуть бути включені до складу його витрат і до податкового кредиту з ПДВ (п. 198.1 — 198.3 ПКУ) [4].

За умови, якщо щорічний обсяг доходів з надання послуг ІТ-компанії (або будь-якої іншої компанії) не перевищує 5 млн грн, компанія може бути зареєстрована як платник єдиного податку. При використанні афілійованої особи, на спрощеній системі оподаткування зі сплатою єдиного податку економія від використання схеми аутсорсингу залежить від того, яку ставку єдиного податку сплачує аутсорсер (ставка 3% з ПДВ чи ставка 5%, яка включає ПДВ). Тобто платники єдиного податку замість податку на прибуток підприємств сплачують єдиний податок у розмірі 3% або 5% (залежно від режиму оподаткування ПДВ). Варіант з використанням аутсорсера — платника єдиного податку за ставкою 3%, з позиції податкової економії, більш вигідний. Однак слід прийняти до уваги, що більшість ІТ-послуг звільняються від оподаткування ПДВ. Тому на практиці частіше використовується варіант із використанням аутсорсера — платника єдиного податку за ставкою 5% [14].

Таким чином, пріоритетними напрямками на шляху удосконалення та оптимізації галузі ІТ-технологій, які сприятимуть покращенню економічного стану країни та забезпечення належного рівня конкурентоспроможності на міжнародному ринку ІТ-послуг є:

- ІТ-аутсорсинг, тобто передача підприємством частини функцій з управління та підтримки власних інформаційних ресурсів зовнішньої ІТ-компанії. Існує кілька видів послуг ІТ-аутсорсингу: можуть надаватися певні "людські" ресурси, обладнання та об'єкти інфраструктури, послуги з управління інформаційною системою;

- наявність науково-дослідних центрів, які доцільно створювати на засадах державно-приватного партнерства;

- використання електронної комерції;

- стартапи, які, за оцінками аналітиків, формують важливий сектор ІТ-ринку;

- ІТ у державному секторі — модернізація системи автоматизації, починаючи від митного контролю та закінчуючи впровадженням електронного уряду, потребує значних інвестицій, однак ці витрати є виправданими у перспективі;

- розширення надання телекомунікаційних послуг та удосконалення їх рівня якості тощо [15].

Поряд з цим, ще одним із заходів фіскальної політики стосовно активізації розвитку ІТ-технологій в Україні в частині удосконалення системи їх оподаткування є спрощення реєстрації фізичної особи-підприємця для іноземців. Такі заходи дозволяють ІТ-галузі безперешкодно співпрацювати з іноземцями на контрактній основі, що сприятиме обміну досвідом в цій галузі, розвитку та підвищенню рівня кваліфікації вітчизняних спеціалістів, що сукупно створить додаткові умови для розширення застосування інформаційних технологій в Україні, збільшить надходження в державний бюджет у вигляді податкових сплат. Тобто для реєстрації фізичної особи-підприємця іноземцям не потрібна посвідка на проживання в Україні, а адреса місцезнаходження може бути підтверджена іншими документами (договором оренди нерухомості, що знаходиться в Україні).

Одним з головних чинників, що сприяє розвитку індустрії інформаційних технологій та ІТ-бізнесу в Україні є можливість використовувати спрощену систему оподаткування, так звану "третю групу", що наразі виступає аналогом систем стимулювання галузі в інших країнах. Інший чинник, який позитивно впливає не лише на ІТ-галузь, а й на інші індустрії, — це умови для вільного пересування фахівців між країнами та зрозумілий механізм налагодження законної підприємницької діяльності для іноземців в Україні. До цього часу в нашій країні існували обмеження [15], які значно ускладнювали співпрацю українських компаній з іноземцями як з фізичними особами-підприємцями.

Доцільно також відмітити, що ІТ-компанії в Україні несуть відповідальність за дотримання регулятивних вимог, спрямованих на боротьбу проти ухилення від сплати податків, а саме валютного контролю (75% надходжень в іноземній валюті має бути конвертовано в українську гривню) та правил трансфертного ціноутворення (у разі якщо операції компанії підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням, компанія повинна підготувати звіт про контрольовані операції та надати на запит податкових органів відповідну документацію).

У процесі дослідження вважаємо за доцільне розглянути податкові стимули (пільги), які застосовуються при оподаткуванні послуг ІТ-технологій в зарубіжних країнах та узагальнити інформацію щодо пільгового оподаткування таких послуг в Україні. Так, досвід країн — світових лідерів у ІТ-сфері свідчить про те, що вони вже давно усвідомили перспективи розвитку інноваційних продуктів, які можуть створюватися суб'єктами програмної індустрії, і що основною передумовою їх успішного розвитку є введення податкового регулювання, а саме державна підтримка.

Так, у США діють декілька спеціальних економічних зон і режимів оподаткування для суб'єктів ІТ-технологій. У Каліфорнії існує 36 таких зон, в кожній з них вони мають можливість ретроспективно отримати пільгу. У 2009 р. прийнято закон, згідно з яким усі суб'єкти програмної продукції, що створили нові робочі місця за останні п'ять років, отримали по 40 тис. доларів повернення кредитів та повернення сплаченого податку на прибуток на кожну людину. Крім того, на федеральному рівні в США діють так звані податкові пільги для суб'єктів програмної продукції [17], що передбачають зниження суми податкових зобов'язань з податку на прибуток на 20% від суми коштів, що спрямовуються на розробки та дослідження.

Китай також надає значні податкові пільги: знижену ставку ПДВ (0% для певних послуг суб'єктів програм-

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження в частині оподаткування послуг ІТ-технологій дає можливість зробити такі висновки:

1. Існуюча система оподаткування послуг ІТ-технологій потребує удосконалення через формування і реалізацію зваженої податкової політики з урахуванням особливостей цього виду діяльності та відповідно до уніфікації міжнародних стандартів.

2. Застосування системних підходів з боку держави у сфері фіскальної політики щодо податкового регулювання послуг ІТ-технологій, сприятимуть розвитку галузі та гарантуватимуть конкурентоспроможність на міжнародній арені.

3. Основними проблемами оподаткування послуг ІТ-технологій, на нашу думку, є: визначення обов'язкових елементів оподаткування, окреслення податкової юрисдикції та усунення подвійного оподаткування, обкладання податком на доходи фізичних осіб та оплата єдиного соціального внеску з зарплат ІТ-фахівців.

4. Для вирішення вищезазначених проблем необхідно:

- удосконалити вітчизняну систему оподаткування, яка буде чітко регламентувати обов'язковість елементів оподаткування у сфері послуг ІТ-технологій, враховуючи позитивний практичний досвід конкуруючих країн у даній галузі;

- розробити податкові уніфіковані норми та стандарти, які б не суперечили фіскальній політиці держав та їх інтересам при оподаткуванні послуг ІТ-технологій;

- забезпечити впровадження ефективних стимулів для розвитку українських ІТ-технологій та підвищити їх конкурентоспроможності на світовому ринку, забезпечивши проведення системного моніторингу економічної ефективності;

- підвищити імідж України як ІТ-країни, привабливою для розміщення інвестицій, створивши прозорі правила для залучення нових інвесторів та замовників;

- зменшити ставки податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску для ІТ-галузі, що сприятиме виведенню з тіні заробітних плат ІТ-працівників, що, у свою чергу, позитивно позначилося б на обсязі податкових надходжень до державного бюджету України;

- забезпечити зростання кількості користувачів програмної продукції та сприяти, через заходи фіскальної політики, розвитку підприємницької діяльності з метою збільшення податків до бюджету країни;

- створити відповідне мотиваційне поле, у тому числі пільгові умови оподаткування послуг ІТ-технологій, на основі зарубіжного досвіду, який би мав успіх у практичному пристосуванні до вітчизняних економічних умов (як приклад, запровадження режиму IP Box) тощо.

Звідси для зростання ІТ-галузі потрібна стабільна фіскальна політика, відсутність нових регуляторних бар'єрів, розвиток ІТ-освіти і підвищення кваліфікації кадрів та активне просування бренду України з означених питань на міжнародному ринку.

Література:

1. Інфографіка. Українська ІТ-індустрія: загальні дані та професійний профіль спеціалістів / Офіційний сайт IT Ukraine Association [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://itukraine.org.ua/news/infografika-ukrayinska-it-industriya-zagalni-dani-ta-profesiynyu-profil-specialistiv>

2. Український ІТ-ринок: ітоги 2017 і перспективи 2018 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://dou.ua/lenta/articles/2017-summary/>

3. Томашевський О.М., Цегелик Г.Г., Вітер М.Б., Дубук В.І. Інформаційні технології та моделювання бізнес-процесів: навчальний посібник. — К.: Видавництво "Центр учбової літератури", 2012. — 296 с.

ної продукції), пільгову ставку з податку на прибуток (15% суб'єктів індустрії програмної продукції за основною ставкою 25%) і звільнення від митних зборів при імпорті інноваційного обладнання. Також держава відшкодує весь сплачений ПДВ з інноваційного обладнання, купленого всередині країни [18].

У постсоціалістичних країнах фіскальна політика теж направлена на сприяння розвитку ІТ-технологій. Так, у Чехії суб'єкти індустрії програмної продукції можуть звільнитися від податку на прибуток (поточна ставка — 19%) на 10 років. Словаччина надає податковий кредит у розмірі до 35%. Окрім цього, Європейські країни у податковому регулюванні суб'єктів оподаткування послуг ІТ-технологій застосовують режим IP Box — надання часткового звільнення від податку на прибуток. Такі пільгові податкові режими присутні, зокрема, в законодавстві Нідерландів, Люксембургу, Кіпру та Мальти [19]. Отже, податкові пільги в зарубіжних країнах націлені на зниження ПДВ, податку на прибуток, податку на приріст капіталу і іноді — податку на доходи фізичних осіб. При цьому в різних країнах застосовують різні комбінації податкових преференцій.

Для отримання податкових пільг та іншої державної підтримки всі країни висувають досить жорсткі вимоги до компаній-претендентів, що, у свою чергу, стримує отримання таких стимулів. Такими вимогами є: надання послуг повністю або частково на своїй території; обґрунтування та аргументація на право отримувати податкову пільгу; реєстрація створених програмних продуктів та послуг на своїй території; проходження відповідних етапів в державних органах тощо.

Узагальнюючи світовий досвід оподаткування послуг ІТ-технологій, слід зазначити, що зарубіжні країни використовують комбінації з чотирьох видів податкових пільг: податкове вирахування (зменшення податкової бази на величину витрат); податковий кредит (зменшення податку до сплати на величину інвестицій); пільгові ставки (з податку на прибуток, з ПДВ або як звільнення від митних зборів); прискорена амортизація основних засобів.

З усіх перерахованих пільг в Україні працює тільки звільнення від ПДВ на всі операції з поставки програмного забезпечення. Тобто пільги застосовуються не певним суб'єктом, який отримав право на їх застосування, а всіма суб'єктами, які здійснюють відповідні операції. Звідси впливає, що застосування такої пільги є не правом, а обов'язком платника податків. Тому для України, яка досі вдало конкурувала на глобальному ринку, необхідно створити податковий режим, схожий з такими, що діють у країнах-конкурентах. Податкові пільги для української ІТ-індустрії можуть істотно стимулювати її розвиток до рівня зарубіжних країн.

Зважаючи на вищевказане, слід зазначити, що в Україні існують чинники, які сприяють розвитку галузі у сфері надання послуг ІТ-технологій:

- запроваджені преференції для підприємств, що надають ІТ-послуги, а саме звільнення від сплати ПДВ;

- вирішення проблеми зниження рівня неліцензійного використання ІТ-технологій шляхом розробки і затвердження "Державної цільової науково-технічної програми використання в органах державної влади програмного забезпечення з відкритим кодом на 2012—2015 рр.", що дозволяє зменшити навантаження на державний бюджет на 80%;

- значна кількість сертифікованих ІТ-спеціалістів, визнаних у всьому світі;

- підґрунтя фундаментальної науки, яка здатна здійснювати ефективну підтримку вітчизняної ІТ-сфери у забезпеченні її сучасними засобами й технологіями виробництва програм, що сприяє підвищенню конкурентоспроможності на світовому ринку;

- високий рівень освіти при підготовці фахівців у галузі ІТ тощо.

4. Податковий кодекс України: прийнятий Верховною Радою України 2 груд. 2010 р. № 2755-17: текст зі змін., редакція від 01.01.2018 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Інформація компанії Miniwatts Marketing Group станом на грудень 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.internetworldstats.com/stats.htm>

6. Проникновение интернета в Украине. Дослідження компанії Factum Group Ukraine [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://drive.google.com/file/d/1MBQ_5p9fU55mJifC7xXW4FNVKIM_u4t3/view

7. Більше половини жителів сіл в Україні вже користуються інтернетом [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://watcher.com.ua/2017/04/13/bilshe-polovyny-zhyteliv-sil-v-ukrayini-vzhe-korystuyutsya-internetom/>

8. Малець С. С. Теоретичні аспекти податкового регулювання в ринковій економіці / С. С. Малець [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.msu.edu.ua/visn/wp-content/uploads/2015/10/13-2015-42.pdf>

9. Prokopenko N. IT financing: opportunities and risks / N. Prokopenko, A. Hrabaryev, V. Onishchenko, K. Hrabaryeva // *Економіка і управління*. — Київ, 2016. — № 1. — С. 92—95.

10. Фролова Л. В. Принципы налогообложения субъектов электронной коммерции / Л. В. Фролова // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. — 2009. — № 3 (27). — С. 190—192.

11. Фролова Л. В. Налогообложение электронной торговли: дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.10 / Л. В. Фролова. — Саратов, 2009. — 155 с.

12. Податки від ІТ-галузі зросли майже на 40% в третьому кварталі // *Економічна правда* [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/news/2017/12/19/632334/>

13. Податкове законодавство України у сфері надання ІТ-послуг / Офіційний сайт компанії Делойт в Україні [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/it-ukraine.html>

14. Карпова В. Оптимізація оподаткування ІТ-бізнесу за допомогою аутсорсингу / В. Карпова // *Бухгалтер і закон* [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008788

15. Кулинич О. О. Напрями розвитку ІКТ-сфери у забезпеченні належного рівня конкурентоспроможності на міжнародному ринку ІТ-послуг [Електронний ресурс] / О. О. Кулинич, С. В. Войтко // *Економіка. Управління. Інновації*. — 2014. — № 1. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_60.pdf

16. Спрощено реєстрацію ФОП для іноземців // Офіційний сайт ІТ Україна Асоціація [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://itukraine.org.ua/news/sproshcheno-reyestraciyu-fop-dlya-inozemciv>

17. Андрощук Г. Зарубіжний досвід стимулювання ІТ компаній / Г. Андрощук // *Інтелектуальна власність в Україні*. — 2014. — № 12. — С. 43—52.

18. Аристов А. Мировая практика финансовых стимулов в ИТ [Електронний ресурс] / А. Аристов, А. Гусейнова. — Режим доступу: http://ko.com.ua/mirovaya_praktika_finansovyh_stimulov_v_it_113632

19. Голян Л. Европейские офшоры для ИТ — компаний [Електронний ресурс] / Л. Голян. — Режим доступу: <http://itexpert.org.ua/blogi/item/33767-evropejskie-offshoivy-dlya-it-kom-panij.html>

References:

1. IT Ukraine Association (2017), "Infographics. Ukrainian IT-industry: general data and professional profile of specialists", available at: <http://itukraine.org.ua/news/infografika-ukrayinska-it->

[industriya-zagalni-dani-ta-profesinyy-profil-specialistiv](http://itukraine.org.ua/news/infografika-ukrayinska-it-industriya-zagalni-dani-ta-profesinyy-profil-specialistiv) (Accessed 10 March 2018).

2. Antoniuk, Yu (2017), "Ukrainian IT market: results of 2017 and prospects 2018", available at: <https://dou.ua/lenta/articles/2017-summary/> (Accessed 10 March 2018).

3. Tomashevskiy, O. M. Tsehelyk, H. H. Viter, M. B. and Dubuk, V. I. (2012), *Informatsijni tekhnologii ta modeljuvannia biznes-protsesiv* [Information technology and business process modeling], Vydavnytstvo "Tsentri uchbovoi literatury", Kyiv, Ukraine.

4. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax code", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 10 March 2018).

5. Miniwatts Marketing Group (2017), available at: <https://www.internetworldstats.com/stats.htm> (Accessed 10 March 2018).

6. Factum Group Ukraine (2017), "Internet penetration in Ukraine. Research by Factum Group Ukraine", available at: https://drive.google.com/file/d/1MBQ_5p9fU55mJifC7xXW4FNVKIM_u4t3/view (Accessed 10 March 2018).

7. Minchenko, O. (2017), "More than half of the villagers in Ukraine already use the Internet", available at: <http://watcher.com.ua/2017/04/13/bilshe-polovyny-zhyteliv-sil-v-ukrayini-vzhe-korystuyutsya-internetom/> (Accessed 10 March 2018).

8. Malets', S. S. (2015), "Theoretical aspects of tax regulation in a market economy", available at: <http://www.msu.edu.ua/visn/wp-content/uploads/2015/10/13-2015-42.pdf> (Accessed 10 March 2018).

9. Prokopenko, N. Hrabaryev, A. Onishchenko, V. and Hrabaryeva, K. (2016), "IT financing: opportunities and risks", *Економіка і управління*, vol. 1, pp. 92—95.

10. Frolova, L. V. (2009), "Principles of taxation of subjects of electronic commerce", *Vestnyk Saratovskoho hosudarstvennoho sotsyal'no-ekonomycheskoho unyversyteta*, vol. 3 (27), pp. 190—192.

11. Frolova, L. V. (2009), "Taxation of electronic commerce", Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, Saratov, Russia.

12. *Економічна правда* (2017), "Taxes from the IT industry grew by almost 40% in the third quarter", available at: <https://www.epravda.com.ua/news/2017/12/19/632334/> (Accessed 10 March 2018).

13. Deloit (2016), "Tax Legislation of Ukraine in the Sphere of IT Services", available at: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/it-ukraine.html> (Accessed 10 March 2018).

14. Karpova, V. (2016), "Optimization of taxation of IT-business by outsourcing", available at: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008788 (Accessed 10 March 2018).

15. Kulynych, O. O. and Vojtko, S. V. (2014), "Directions of development of ICT-sphere in ensuring of the proper level of competitiveness in the international IT-services market", *Економіка. Управління. Інновації*, vol. 1, available at: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_60.pdf (Accessed 10 March 2018).

16. IT Ukraine Association (2018), "Simplified registration of FOPs for foreigners", available at: <http://itukraine.org.ua/news/sproshcheno-reyestraciyu-fop-dlya-inozemciv> (Accessed 10 March 2018).

17. Androschuk H. (2014), "Foreign experience in stimulating IT companies", *Інтелектуальна власність в Україні*, vol. 12, pp. 43—52.

18. Arystov, A. and Huseynova, A (2015), "World practice of financial incentives in IT", available at: http://ko.com.ua/mirovaya_praktika_finansovyh_stimulov_v_it_113632 (Accessed 10 March 2018).

19. Holian, L. (2014), "European Offshore for IT Companies", available at: <http://itexpert.org.ua/blogi/item/33767-evropejskie-offshoivy-dlya-it-kom-panij.html> (Accessed 10 March 2018).

Стаття надійшла до редакції 14.03.2018 р.