

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2022.01.38>

ПРАВОВІ ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Солодан К.В.,

асистент кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
orcid.org/0000-0002-2872-5332

Солодан К.В. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

Глобальна цифровізація стала наслідком розвитку інформаційних технологій, оскільки останні взаємодіють з усіма галузями сучасного життя. Світова пандемія Covid-19 стала причиною переходу більшості суб'єктів підприємницької діяльності на дистанційну форму роботи та змусила частково чи повністю використовувати електронну комерцію та інші форми ІТ-діяльності. Таке стрімке поширення використання ІТ-діяльності та її результатів ставить перед урядом України питання належного правового регулювання оподаткування такого виду діяльності, для чого необхідно визначити правові принципи, на яких має базуватись оподаткування ІТ-діяльності в Україні. Українські та іноземні вчені досліджували правові принципи та принципи оподаткування, проте правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в Україні не були дослідженими.

В статті проаналізовані точки зору українських та іноземних науковців на визначення поняття правових принципів оподаткування та визначено, що правові принципи оподаткування ІТ-діяльності є детермінованими законами економіки керівними засадами правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, що забезпечують реалізацію інтересів суб'єктів ІТ-діяльності, держави та суспільства. Вказано, що оподаткування ІТ-діяльності може здійснюватись на тих самих принципах, що і звичайна підприємницька діяльність, проте загальні принципи мають специфіку по відношенню до ІТ-діяльності. Тому Податковий кодекс України доцільно доповнити окремою статтею, що передбачатиме принципи оподаткування ІТ-діяльності. До таких принципів, необхідно віднести принципи, що застосовуються до оподаткування цього виду діяльності в державах-членах ЄС та США: нейтральність, ефективність, визначеність і простота, дієвість і справедливість, гнучкість. Проте зважаючи на транскордонність ІТ-діяльності, особливого значення набуває принцип визначення податкової юрисдикції. На думку автора, доречно надати перевагу застосуванню принципу територіальності визначення податкової юрисдикції як правового принципу оподаткування ІТ-діяльності

в Україні. Це пов'язано із широким використанням мережі Інтернет суб'єктами ІТ-діяльності, що дає їм можливість реєструватись в юрисдикціях із низьким податковим навантаженням, здійснюючи, при цьому, свою підприємницьку діяльність та отримуючи доходи в Україні. А оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції держави отримання доходу (країни призначення) має стати правовим принципом оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

Ключові слова: ІТ-діяльність, оподаткування, принципи оподаткування, правові принципи оподаткування.

Solodan K.V. Legal principles of IT-taxation in Ukraine.

Global digitalization is a consequence of the development of information technology, as the latter interact with all areas of modern life. The global Covid-19 pandemic has led most businesses to move to telecommuting, forcing them to use e-commerce and other forms of IT in part or in full. Such a rapid spread of the use of IT activities and their results raises the issue of proper legal regulation of taxation of this type of activity, for which it is necessary to determine the legal principles on which the taxation of IT activities in Ukraine should be based. Ukrainian and foreign scholars have studied the legal principles and principles of taxation, but the legal principles of taxation of IT activities in Ukraine have not been studied.

The article analyzes the views of Ukrainian and foreign scholars on the definition of legal principles of taxation and determines that the legal principles of taxation of IT activities are determined by the laws of economics guidelines for legal regulation of taxation of IT activities, ensuring the interests of IT entities, the state and society. It is stated that the taxation of IT activities can be carried out on the same principles as ordinary business activities, but the general principles are specific to IT activities. Therefore, the Tax Code of Ukraine should be supplemented by a separate article that will provide for the principles of taxation of IT activities. Such principles include the principles applicable to the taxation of this activity in the EU Member States

and the United States: neutrality, effectiveness, certainty and simplicity, efficiency and fairness, flexibility. However, given the cross-border nature of IT, the principle of determining tax jurisdiction is particularly important. According to the author, it is appropriate to give preference to the application of the principle of territoriality of tax jurisdiction as a legal principle of taxation of IT activities in Ukraine. This is due to the widespread use of the Internet by IT entities, which allows them to register in jurisdictions with low tax burdens, while conducting their business and earning income in Ukraine. And the taxation of IT entities in the jurisdiction of the state of income (destination country) should become a legal principle of taxation of IT activities in Ukraine.

Key words: IT activity, taxation, principles of taxation, legal principles of taxation.

Постановка проблеми. Інформаційні технології є одним із основних факторів розвитку суспільства, спричинили його глобальну цифровізацію. Інформаційні технології взаємодіють із більшістю галузей суспільного життя, серед яких соціальний та економічний розвиток, підприємницька діяльність, освіта та наука, державне управління тощо. Особливо великий вплив розвиток інформаційних технологій спричинив на підприємницьку діяльність. Більшість суб'єктів підприємницької діяльності частково чи повністю використовують електронну комерцію, особливо, зважаючи на пандемію Covid-19 та необхідність адаптації до дистанційної форми роботи. Широке застосування ІТ-діяльності ставить уряди багатьох країн та України перед необхідністю належного правового регулювання оподаткування такого виду діяльності. Тому необхідно визначити, на яких правових принципах має базуватись оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

Стан дослідження. Правові принципи та принципи оподаткування досліджували Д.С. Вінцова, О.Ю. Водяніков, Т.Г. Затонацька, Г.О. Корольов, К.А. Лопатнікова, О.С. Мельничук, Л.В. Фролова, Н.С. Хатнюк та інші. Проте залишається недослідженим питання правових принципів оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

Метою дослідження є визначення правових принципів оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу. З'ясовуючи поняття принципів права, наука фінансового та податкового права показує їх роль як основоположних правових засад, що впливають на розбудову податкової системи. Зважаючи на те, що податки є головними джерелами фінансів для задоволення публічних потреб, податкова система повинна бути ефективною, справедливою та оптимальною [10].

Податки, як інструмент для задоволення публічно-суспільних потреб, досліджуються пред-

ставниками економічної, правової, соціальної, політичної науки, тому проблема принципів оподаткування є предметом наукових інтересів широкого кола дослідників [10].

Принципи податкового права, як визначає В. Л. Форсюк, – «це вихідні начала, першооснова податкового права, які можуть закріплюватись у конкретних нормах податкового закону (норми-принципи) або бути виведені із системи норм податкового законодавства (норми-ідеї). Принципи податкового права можна поділити на загальні, тобто на принципи, які інтерпретують загальні принципи права, але в контексті податкового права (справедливість оподаткування, заборона дискримінації тощо), та спеціальні, які притаманні винятково податковому праву (економічність оподаткування, фіскальна достатність тощо). Принципи податкового права спрямовані на забезпечення єдності, системності, ієрархічності податкового права» [13].

М. П. Кучерявенко дає наступне визначення принципів податкового права: «керівні положення права, вихідні напрями, основні начала, що визначають суть всієї системи, галузі або інституту права, що набувають великого загальнометодичного значення при формуванні правозастосовної практики». Податкове право включає загальногалузеві принципи (верховенство закону, єдність, доцільність, законність тощо) та спеціальні (галузеві) – принципи-норми (прямо закріплені в податковому законі) та принципи, які впливають із норм, що регулюють сплату конкретного податку [9, С. 139].

На думку І.І. Кучерова, принципи оподаткування є керівними ідеями, найважливішим орієнтиром для учасників податкових правовідносин, на які спираються органи державної влади при формуванні чи реформуванні податкової системи, а сукупність цих принципів формує податкову доктрину держави [8].

Р.О. Гаврилюк, досліджуючи конституційно-правові принципи оподаткування, визначає їх, як основні засади, вираз найбільш узагальнених підвалин побудови і функціонування податкової системи. Вчена наголошує на їх спрямованості на обмеження свободи держави та вказує, що вони на конституційному рівні ставлять перепони податковій анархії, створюють основи справедливого, помірнього та співрозмірного оподаткування [3].

В.Л. Форсюк аргументує позицію, що «принципи оподаткування слід розцінювати як категорію, яка детермінована законами економіки. Водночас принципи оподаткування знаходять своє втілення у правових нормах, змісті цих норм. Принципи оподаткування покликані забезпечити баланс, урівноважити антагоністичний конфлікт між інтересами держави і інтересами платника податків» [13]. Дослідниця на-

голошує, що «незважаючи на очевидну на перший погляд, дуалістичну природу принципів оподаткування як таких, що відображають приватний та публічний інтерес, сутність інтересу, що в них закладена, не перебуває в антагоністичному протистоянні «держава проти платника податків», а існує у внутрішній єдності. Адже всі вони спрямовані на захист інтересів особи: як «я – егоїстична приватна особа» і як «я – частина соціуму»» [14]. Саме тому, вказує дослідниця, «з метою тлумачення та правозастосування, їх можна розглядати лише у системній єдності, оскільки жоден із них не має заздальгідь визначеної переваги над іншим. Як наслідок, загалом вони створюють певну систему стримування та противаг. Зокрема, дискурс про необхідність упровадження певних податкових пільг не може залишитися без оцінки на предмет збереження чи порушення такими нововведеннями балансу між принципами рівності в оподаткуванні із принципом справедливості оподаткування та принципом нейтральності оподаткування» [14].

І.С. Беліцький, Д.О. Гетманцев та В.Л. Форсюк визначають принципи оподаткування як «основні засади правового регулювання правовідносин, що складаються у динамічному процесі адміністрування загальнообов'язкових платежів та забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави при врахуванні економічних можливостей та приватного інтересу платників податків» [4, С. 347]. Принципи оподаткування, на думку вчених, є втіленням економічних законів і процесів [4, С. 348].

О.М. Лобач наголошує на очевидному зв'язку економічних принципів оподаткування із правом, та вказує, що право – інструмент розбудови податкової системи, а характер цього взаємозв'язку – взаємообумовлений, взаємозалежний, взаємовпливовий [10].

На нашу думку, правові принципи оподаткування ІТ-діяльності є детермінованими законами економіки керівними засадами правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, що забезпечують реалізацію інтересів суб'єктів ІТ-діяльності, держави та суспільства.

Податковий кодекс України містить лише принципи податкового законодавства, зокрема: 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 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; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [12].

Принципи податкового законодавства, як вказує Д.С. Вінцова, відносяться до законодавчого процесу. На її думку, поняття принципів законодавства про податки і збори є складовою поняття принципів податкового законодавства та об'єктивують принципи, закріплені в Податковому кодексі України. Принципи податкового законодавства є формою вираження принципів оподаткування та зовнішньою формою вираження явища, тоді як останні є його внутрішньою сутністю [2].

Ми погоджуємось із думкою О.Ю. Засенко, що оподаткування електронних комерційних операцій має здійснюватися на тих самих засадах, що і більш звичної для України традиційної підприємницької діяльності на основі основних статей Податкового кодексу України. В науці, вказує О.Ю. Засенко, визначають основні принципи оподаткування електронних бізнесів: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від форми власності юридичної особи та місця походження капіталу; настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентноздатності платника податків; єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [6].

Проте, застосування загальних принципів оподаткування має специфіку по відношенню до ІТ-діяльності, тому, на нашу думку, доречно доповнити Податковий кодекс України окремою статтею, що передбачатиме принципи оподаткування ІТ-діяльності. До таких принципів, на нашу думку, необхідно віднести принципи, що застосовуються до оподаткування цього виду діяльності в державах-членах ЄС та США: нейтральність, ефективність, визначеність і простота, дієвість і справедливість, гнучкість [15]. Проте зважаючи на транскордонність ІТ-діяльності, особливого значення набуває принцип визначення податкової юрисдикції.

Л.І. Вдовічена визначає податкову юрисдикцію держави як юридично не обмежене та невід'ємне право держави встановлювати податки в межах своєї території та збирати їх як в межах своєї території, так і з платників-резидентів, що отримали дохід поза межами території держави [1].

Податкова юрисдикція сучасних держав поширюється не лише на власну територію і громадян. Як вказує Є.С. Маринчак, «на відміну від громадянства – політико-правового зв'язку фізичної особи з державою, в сучасному світі податкові правовідносини ґрунтуються на принципі резиденства – фінансово-правовому зв'язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією. В податковому законодавстві більшості держав світу переважає принцип резидентства з одночасним застосуванням принципу територіальності до заздальгідь визначених доходів (бази оподаткування), – це пов'язане з тим, що один з принципів повинен бути системоутворюючим, а інший – додатковим з метою усунення можливих конфліктів податкових юрисдикцій. У зв'язку з цим, держави, в рамках міжнародних податкових угод про уникнення подвійного оподаткування, обмежують застосування принципу територіальності походження доходів до нерезидентів» [11]. Необхідність застосування такого підходу зумовлена тим, що у зв'язку із широким застосуванням електронної комерції виникають труднощі із визначенням території держави, з якої було отримано дохід. Водночас, визначення резидентського статусу особи не є проблематичним [11].

Проте, на нашу думку, доречно надати перевагу застосуванню принципу територіальності визначення податкової юрисдикції як правового принципу оподаткування ІТ-діяльності в Україні. Це пов'язано із широким використанням мережі Інтернет суб'єктами ІТ-діяльності, що дає їм можливість реєструватись в юрисдикціях із низьким податковим навантаженням, здійснюючи, при цьому, свою підприємницьку діяльність та отримуючи доходи в Україні. Транзакції, здійснені між країнами, створюють сприятливі умови для ухилення від сплати податків. І тому використовується безліч різних методів. Проблеми ухилення від сплати податків, що виникають внаслідок розвитку світової економіки, стають серйозною загрозою для податкових органів країни. Висока мобільність та розвиток інтернет-технологій зумовлюють виникнення та використання так званих транзакцій – «податковий рай». А це, у свою чергу, призводить до ерозії податкової бази. Ерозія податкової бази може набути форм: законне ухилення від сплати податків або незаконне ухилення від податків. Наприклад, ухилення або несплата податків може здійснюватися переведенням оподаткованої підприємницької діяльності в інші юрис-

дикції. Зміни, що відбуваються у технологіях та лібералізація фінансових операцій, розширили сферу ухилення від податків та їх несплату. Таким чином, бізнес-функції можуть перевестися в юрисдикції з низьким податковим тарифом, а банківські рахунки в «офшорні» зони. Якщо для підприємницької діяльності використовуються лише комп'ютер, зв'язок та модем, то ця ж діяльність може бути переведена в будь-яке місцезнаходження. І це створює податковим органам проблеми у притягненні до податкової відповідальності цих суб'єктів господарювання. Своєрідна особливість інтернету для багатьох транзакцій створює можливість виступати як податковий рай (особливо в контексті ІТ-діяльності) [7].

Компанії цифрового сектору отримують широкі можливості здійснення агресивного податкового планування, розмивання податкової бази тощо. Це, в свою чергу, суперечить принципам рівності та нейтральності оподаткування, закріпленим в Податковому кодексі, оскільки ставить суб'єктів традиційної підприємницької діяльності в нерівне становище, порівняно із суб'єктами ІТ-діяльності. А оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції держави отримання доходу (країни призначення) має стати правовим принципом оподаткування ІТ-діяльності в Україні. Ця засада вже де-факто закріплена Законом 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 №1525-ІХ [5] (вступив в дію 01.01.2022 року), яким передбачається оподаткування електронних послуг за місцем постачання, проте в статті 4 Податкового кодексу такого принципу не визначено. Тому вважаємо за доцільне доповнити перелік принципів оподаткування ІТ-діяльності принципом визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення (отримання доходу).

Висновки. Таким чином, для забезпечення дотримання принципів нейтральності та рівності оподаткування та зважаючи на значне поширення ІТ-діяльності в Україні, оподаткування такого виду діяльності необхідно здійснювати на основі принципу визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення. А перелік принципів оподаткування ІТ-діяльності в Україні включає принципи нейтральності, ефективності, визначеності і простоти, дієвості і справедливості, гнучкості, визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Вдовічена Л. І. Правове регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування : дис. канд. юр. наук : 12.00.07. Дніпропетровськ, 2012. 244 с. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-lsnD70SnJGdTdpanZtYUk/view?resourcekey=0-5kdxejXWiPq-Vc6U2LGrYA>.
2. Вінцова Д.С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування : дис. к.ю.н. за спец. 12.00.07. Харків, 2015. 205 С. URL: https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.09/2016/Vincova_diss.PDF.
3. Гаврилук Р.О. Конституційно-правові принципи оподаткування суб'єктів податкових правовідносин. Науковий вісник Чернівецького університету: зб. наук. праць. 1999. Вип. 55: Правознавство. С. 71–74.
4. Гетманцев Д. О. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк, І. С. Беліцький. Київ : Юрінком Інтер, 2015. С. 496.
5. 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 03.06.2021 № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>.
6. Засенко О.Ю. Інтеграція Україна у систему електронної комерції Європейського Союзу. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.00.02 – світове господарство і міжнародні економічні відносини. Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. Київ, 2019. С. 115-119.
7. Исмайылов М. Э. О. Проблемы налогообложения электронной коммерции. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2015. №52. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemynalogooblozheniya-elektronnoy-kommertsii>.
8. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: монография. Москва, 2009. 473 с.
9. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. С. 139.
10. Лобач О. М. Принципи права: особливості в податковому праві. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2018. Т. 1. С. 39-49. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/NaUKMAun_2018_1_10.
11. Маринчак Є.С. «Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою» : монографія / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ : [б. в.], 2019. 344 с. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=DOC%2FREP0001115%2EPDF.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
13. Форсюк В.Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування. Дис. на здобуття наукового ступеня к. ю. н. за спец. 12.00.07./ Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2021. 302 С. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Forsiuk_Vita/Teoretychni_problemy_realizatsii_pryntsypiv_opodatkuvannia.pdf?.
14. Форсюк В.Л. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. Підприємництво, господарство і право. 2019. № 5 (279). С. 190–195.
15. OECD. "Fundamental principles of taxation", in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, 2014, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>.