

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2020.7.1.20>

CECHY OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI IT NA UKRAINIE: PERSPEKTYWY DOSKONALENIA

Viktor Bilous

*doktor nauk prawnych, profesor,
profesor Katedry Prawa Finansowego*

*Dydaktyczno-Naukowego Instytutu Prawa Uniwersytetu Państwowej Służby Fiskalnej Ukrainy (Irpień,
Ukraina)*

ORCID ID: 0000-0002-1390-1065

e-mail: bvt05@ukr.net

Tigran Varshamian

aspirant Katedry Prawa Finansowego

*Dydaktyczno-Naukowego Instytutu Prawa Uniwersytetu Państwowej Służby Fiskalnej Ukrainy (Irpień,
Ukraina)*

ORCID ID: 0000-0002-7213-6375

e-mail: vlbu.legal@gmail.com

Adnotacja. Artykuł analizuje specyfikę opodatkowania tradycyjnych płatników IT – osób prawnych i osób fizycznych-przedsiębiorców, stosowania do nich środków stymulujących i fiskalnych regulacji podatkowych, biorąc pod uwagę potrzeby finansowe państwa i potrzebę zachowania branży IT na Ukrainie. Uwagę poświęcono wirtualnym płatnikom IT, do których należą sztuczna inteligencja, wirtualne organizacje obejmujące wirtualne przedsiębiorstwa, korporacje i biura. Wyróżniono cechy takich płatników, biorąc pod uwagę ich fragmentaryczność, zmienność, szybkość osiągania celu i generowania przychodów (zysków), brak rejestracji, wspólnego centrum i hierarchii. Należy zauważyć, że znaki te znacznie komplikują opodatkowanie wirtualnych płatników, kontrolę podatkową nad ich działalnością i stosowanie wobec nich sankcji.

Słowa kluczowe: tradycyjni płatnicy IT, wirtualni płatnicy IT, stosunki prawne IT, jedyny podatek, kontrolowana spółka zagraniczna, usługa elektroniczna, podatek od wartości dodanej, organizacja wirtualna, przedsiębiorstwo wirtualne, korporacja wirtualna, biuro wirtualne, urzędy skarbowe.

FEATURES OF TAXATION OF IT ACTIVITIES IN UKRAINE: PROSPECTS FOR IMPROVEMENT

Viktor Bilous

Doctor of Law, Professor,

Professor at the Department of Finance Law

Educational and Scientific Institute of Law

of the University of State Fiscal Service of Ukraine (Irpın, Ukraine)

ORCID ID: 0000-0002-1390-1065

e-mail: bvt05@ukr.net

Tigran Varshamian

Postgraduate Student at the Department of Finance Law

Educational and Scientific Institute of Law

of the University of State Fiscal Service of Ukraine (Irpın, Ukraine)

ORCID ID: 0000-0002-7213-6375

e-mail: vlbu.legal@gmail.com

Abstract. The article analyzes the features of taxation of traditional IT payers – legal entities and individual entrepreneurs, the application of incentive and fiscal means of tax regulation to them, taking into account the financial needs of the state and the need to preserve the IT industry in Ukraine. Attention is paid to virtual IT payers, which include artificial intelligence, virtual organizations, including virtual enterprises, corporations and offices. The features of such payers are highlighted, taking into account their fragmentation, variability, the speed of achieving

the goal and receiving income (profit), the lack of registration, the lack of center and hierarchy. It is noted that these signs significantly complicate the taxation of virtual payers, the implementation of tax control over their activities and the application of sanctions to them.

Key words: traditional IT payers, virtual IT payers, IT legal relations, single tax, controlled foreign company, electronic service, value added tax, virtual organization, virtual enterprise, virtual corporation, virtual office, tax authorities.

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Віктор Білоус

*доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права*

Університету державної фіскальної служби України (Ірпінь, Україна)

ORCID ID: 0000-0002-1390-1065

e-mail: bvt05@ukr.net

Тигран Варшамян

*аспірант кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права*

Університету державної фіскальної служби України (Ірпінь, Україна)

ORCID ID: 0000-0002-7213-6375

e-mail: vlbu.legal@gmail.com

Анотація. У статті проаналізовано особливості оподаткування традиційних ІТ платників, а саме юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, застосування до них стимулюючих та фіскальних засобів податкового регулювання з урахуванням фінансових потреб держави та необхідністю збереження ІТ-галузі в Україні. Увагу приділено віртуальним ІТ-платникам, до яких належать штучний інтелект, віртуальні організації, що включають віртуальні підприємства, корпорації та офіси. Виокремлено особливості таких платників з огляду на їх фрагментарність, мінливість, швидкість досягнення мети та отримання доходів (прибутку), відсутність реєстрації, єдиного центру та ієрархічності. Зазначено, що ці ознаки значно ускладнюють оподаткування віртуальних платників, здійснення податкового контролю за їх діяльністю та застосування до них санкцій.

Ключові слова: традиційні ІТ-платники, віртуальні ІТ-платники, ІТ-правовідносини, єдиний податок, контрольована іноземна компанія, електронна послуга, податок на додану вартість, віртуальна організація, віртуальне підприємство, віртуальна корпорація, віртуальний офіс, податкові органи.

Вступ. У сучасному світі великого значення набуває процес активного використання передових інформаційних технологій. Інформаційні технології у стрімкому темпі втручаються в усі сфери суспільного життя, змінюючи спосіб життя людей на кращий, а рівень життя – на вищий. Розуміння значення та пріоритету володіння ІТ-технологіями приводить до постійного зростання попиту на таку продукцію та послуги, тому розвиваються відносини між людьми, пов'язані з користуванням ІТ-досягненнями. Такі відносини, що фактично є інформаційно-технологічними, поступово та обов'язково все більше поглинають у себе відносини матеріального світу, замінюючи їх на такі, що реалізуються завдяки інформаційним технологіям у мережі Інтернет.

ІТ-відносини, які зароджуються та існують у віртуальному просторі, мають у реальному світі цілком матеріальні наслідки. Якщо розуміти та пояснювати ці наслідки з позицій податкового права, то вони виражаються у значному обсязі доходів (прибутку), які отримуються суб'єктами індустрії інформаційних технологій і відносно яких у них виникає податковий обов'язок. Значний обсяг доходів ІТ-галузі обумовлено її швидким розвитком, високою прибутковістю та привабливістю українського ІТ-ринку для іноземних інвесторів. Цей факт зробив ІТ-компанії, ІТ-спеціалістів особливими суб'єктами трудових та цивільних відносин, чий доходи якісно відрізняються від доходів суб'єктів господарювання в інших галузях та секторах економіки і не міг залишитися поза увагою держави як фіскального суб'єкта, що виразилось у необхідності оподаткування таких доходів або прибутку.

Під час оподаткування доходів (прибутку), отриманих внаслідок ІТ-діяльності, виникає низка проблем, які характерні саме для цих правовідносин. Це й питання доволі «обережного» оподаткування у цій сфері, й питання збереження ІТ-спеціалістів як платників податків, що працюють на території України (проблема відтоку кадрів), й питання стабільності податкового законодавства, й питання встановлення податкової юрисдикції з огляду на екстериторіальність та мобільність надання послуг ІТ. Однак не менш цікавою та первісною постає проблема визначення самого кола суб'єктів ІТ-правовідносин, що виступають у статусі платників податків в Україні, адже віртуальність ІТ-правовідносин є ідеальним середовищем для виникнення таких нових видів платників у цій сфері, статус яких ще не врегульовано податковим законодавством

і яких ще не знала практика податкових відносин. Їх організаційно-правові форми діяльності, статус відрізняються від форм діяльності та статусу традиційних видів платників податків в Україні, тому чинне податкове законодавство на сучасному етапі не охоплює всіх видів ІТ-платників податків. Саме тому необхідно виявити, визначити та класифікувати таких суб'єктів ІТ-правовідносин як платників податків в Україні.

Основна частина. Питання оподаткування ІТ-сектору в Україні є предметом досліджень таких науковців, як А.О. Тимошенко [1], З.П. Двудіт, А.О. Романюк [2], І.Л. Іпполітова [3], В.В. Полторацький [4], А.О. Гріньова [5]. Проте активний розвиток ІТ-сектору в Україні, законодавча робота щодо вдосконалення податкових правовідносин у цій сфері та виникнення нових видів ІТ-платників потребують подальшого дослідження вибраної тематики та роблять таке дослідження доцільним.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей оподаткування традиційних видів ІТ-платників податків в Україні, діяльність яких уже врегульована нормами податкового законодавства, та видів платників, які існують виключно в ІТ-сфері, але діяльність яких не врегульована нормами податкового законодавства або врегульована не в повному обсязі; визначенні особливостей їх правового статусу.

Результати. Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти й нерезиденти України), юридичні особи (резиденти й нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів [6]. Отже, фізичні та юридичні особи (резиденти та нерезиденти), відокремлені підрозділи, які здійснюють діяльність щодо створення, формування, зберігання, оброблення, поширення та використання інформаційних ресурсів; розвитку та використання нових технологій роботи з інформацією, її передачі в системах і мережах комунікацій (діяльність у сфері створення програмних продуктів), результатом якої є отримання доходів (прибутку), набувають статусу платників податків в Україні. Це традиційні платники податків, тому що їх податкові зобов'язання чітко визначено законодавством, вони реєструються у встановленому законом порядку, організовують свою діяльність у відповідних організаційно-правових формах.

Традиційні ІТ-платники податків є активними учасниками податкових правовідносин, тому що виступають платниками головних бюджетоутворюючих податків, а саме податку на додану вартість, податку на прибуток, податку на доходи з фізичних осіб, єдиного податку. Серед загальнодержавних податків (обов'язкових платежів) суб'єкти інформаційної індустрії сплачують податок на прибуток (18%), податок на доходи з фізичних осіб (18%), військовий збір (1,5%), єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22%). Сплата кожного податку має свої особливості, пов'язані зі сферою ІТ-діяльності. При цьому держава як об'єднує механізми стимулювання ІТ-діяльності в Україні (пільгове оподаткування, спеціальний податковий режим, що дає можливість сплачувати єдиний податок), так і, навпаки, збільшує, де це є логічним та необхідним, податкове навантаження на платників ІТ-правовідносин.

Так, стимулювання ІТ-сектору виражається в податковому зобов'язанні платників з податку на додану вартість. Відповідно до п. 26¹ підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, на період до 1 січня 2023 року всі операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією суб'єктами інформаційних технологій звільнені від оподаткування цим податком. При цьому до програмної продукції належать 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.

Відповідно до п. 30.2 ст. 30 Податкового кодексу України, підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [6]. В цьому разі законодавець застосував таку підставу, як особливості, що характеризують певну групу платників податків та вид їх діяльності. Особливостями ІТ-платників є їх мобільність, затребуваність у світі, інтернаціональність та універсальність знань, умінь, навичок, отже, можливість у будь-який час покинути країну й працювати на бюджет іншої держави. У сучасному світі конкуренція за таланти зростає. Головною цінністю у ІТ-сфері є люди, а для держави в особі контролюючих органів – платники податків. Від кількості зайнятих у цій сфері залежить кількість сплачених податків та зборів до бюджетів та позабюджетних фондів. Галузь інформаційних технологій – це принципово глобальна індустрія. Висококваліфіковані ІТ-спеціалісти, виходячи тільки з роду своїх занять, є затребуваними практично в усіх країнах, і конкуренція за якісні кадри нині продовжує зростати, тому міграція кадрів є доволі звичною річчю для такої динамічної галузі, як ІТ. У світі існує дефіцит ІТ-фахівців, а навички суб'єктів ІТ-індустрії є універсальними. Саме тому будь-яке підвищення податкового тиску з боку держави матиме зворотній ефект, а правильно буде й надалі звільняти від оподаткування ІТ-платників у цій частині.

Наступною підставою для надання податкової пільги є вид діяльності. ІТ-діяльність є важливою та перспективною для держави як власника публічних фондів. Від такої діяльності до публічних фондів надходить один з найбільш високих обсягів платежів порівняно з надходженнями від інших секторів економіки. Це пов'язано з тим, що продукція та послуги ІТ-сфери стимулюються стабільно високим попитом і високою оплатою праці. Світовий попит на технологічні рішення зростає й тільки набирає оберти. Як зазначають спеціалісти у цій сфері, тотальна автоматизація сьогодні проникає в усі галузі нашого життя. У майбутньому світі виграють тільки ті країни, ті індустрії, ті спеціалізації, які матимуть креативну складову частину [7–9]. До того ж ІТ-діяльність є перспективною з позицій росту попиту, доходу, прибутку і, як наслідок, податкових

надходжень. Держави та суспільства зацікавлені у розвитку інформаційно-комунікаційних технологій, які в подальшому дадуть їм пріоритети та підвищать їх можливості. Нині напрями розвитку таких технологій включають телекомунікаційні технології, технології оброблення та аналізу інформації, комп'ютерні архітектури та системи, інформаційну безпеку, алгоритми та програмне забезпечення, електронні пристрої, робототехніку, прогнозне моделювання, функціонування перспективних систем. Як щодо таких креативних інформаційних продуктів, як комп'ютерний зір, самокеровані автомобілі, роботи-хірурги, системи аналізу фінансових ринків, технології трансляції медіаконтенту через хмарні сервіси, нові системи управління військами, програмна архітектура та подібні розробки, які створюються у сфері ІТ? Саме на ці продукти та послуги буде швидкими темпами зростати попит, інвестування, відповідно, зростатимуть доходи бюджетів від результатів цієї діяльності.

Іншим прикладом підтримання вітчизняної ІТ-індустрії в Україні є можливість застосування спеціального податкового режиму, а саме єдиної системи оподаткування. Як правило, оподаткування виходить із загальних підходів, що стосуються платників податків і знаходять своє відображення у такому принципі оподаткування, як загальність оподаткування (кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями Податкового кодексу) [6]. Однак законодавством, знову ж таки з урахуванням виду діяльності та її корисності для державного бюджету, можуть передбачатися особливі та відмінні від загального порядку обчислення й сплати податків у межах спеціальних режимів оподаткування. Такі спеціальні режими оподаткування включають систему заходів, що визначають особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, які відповідають певним критеріям, шляхом надання таким платникам податків особливого порядку виконання податкових зобов'язань.

Механізм податкового регулювання у ІТ-правовідносинах можна охарактеризувати в окремій його частині як спеціальний режим оподаткування або, відповідно до законодавства, спеціальний податковий режим (згідно з п. 11.2 ст. 11, спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів) [6], тому що суб'єкти інформаційних технологій – платники податків мають право за дотримання встановлених законодавством умов перейти на спрощену систему оподаткування.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності є особливим механізмом справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків та зборів на сплату єдиного податку з одночасним введенням спрощеного обліку та звітності. Якщо коротко охарактеризувати застосування суб'єктами ІТ-технологій спрощеної системи, то особливістю її дії буде те, що ці суб'єкти можуть працювати виключно на третій групі платників, зокрема, річний розмір доходу яких за календарний рік не може перевищувати 1 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. За дотримання цих умов суб'єкт інформаційних технологій – платник податків має право вибрати для себе відповідний варіант сплати єдиного податку, а саме за ставкою 3% від його доходу зі сплатою ПДВ або за ставкою 5% від його доходу зі включенням ПДВ у єдиний податок. Сутність єдиного податку полягає у тому, що суб'єкт інформаційних технологій – платник податку звільняється від необхідності нараховувати, сплачувати та надавати податкову звітність по податку на прибуток, майновому (земельному) податку (окрім використання землі не задля здійснення своєї діяльності), а також податку на додану вартість (в разі вибору ставки у розмірі 5%). Практично усі ІТ-спеціалісти реєструються фізичними особами – підприємцями на третій групі єдиного податку і співпрацюють з компаніями за договорами підряду. Таким чином, компанія не платить ПДФО, ЄСВ та військовий збір, що автоматично знімає податкове навантаження, а ІТ-спеціаліст сплачує 5% від отриманого прибутку.

Можливість ІТ-платників працювати на спрощеній системі оподаткування у статусі ФОП приносить свої позитивні результати. Так, за даними Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, кількість ІТ-спеціалістів, зареєстрованих як ФОП, у 2018 році зросла на 23%, склавши 154 тис. осіб проти 125 тис. у 2017 році [10]. При цьому зростання відбулося за рахунок як вітчизняних спеціалістів, так і іноземних. Стосовно вітчизняного сектору росту слід виділити невеликі області, такі як Черкаська, Полтавська, Хмельницька, що продемонстрували зростання на 28%; Чернівецька, Тернопільська, Кіровоградська – на 27%, 26% та 25% відповідно. Однак більш позитивним фактом є збільшення ІТ-платників в Україні внаслідок еміграції білоруських ІТ-спеціалістів, яких приваблює така модель працевлаштування, як ФОП на єдиному податку третьої групи за ставкою 5%. Не останню роль відіграла також політична ситуація у Білорусії у 2020 році. З цих причин до України переїхало вже більше 500 спеціалістів у галузі ІТ-технологій.

Отже, слід зазначити, що ІТ-платники податків в Україні у деяких податкових правовідносинах (щодо сплати ПДВ, сплати єдиного податку ФОП) мають доволі привілейовані умови відносно інших вітчизняних платників, а також слід зазначити, що навіть не всі іноземні ІТ-платники мають таку можливість у рамках своєї праці. Це відбувається завдяки врівноваженій та раціональній податковій політиці держави у цій сфері, яку вона проводить, виходячи з правила, що «не можна різати курку, яка несе золоті яйця».

З іншого боку, як уже зазначалося, наявне збільшення податкового навантаження у ІТ-правовідносинах, що продиктовано прагненням держави поповнити дохідну частину бюджету. Це виражається як у обов'язку працювати ІТ-платникам на загальній системі оподаткування, якщо вони не є платниками на спрощеній системі, так і у деяких нових положеннях, які нещодавно почали діяти, а також є у проєкті податкового законодавства з перспективою дії. На ці новели слід звернути увагу.

Так, 23 травня 2020 року в Україні набув чинності Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», одним із нововведень якого є норма, що громадянин України або національна юридична особа, що живе (зареєстрована) та здійснює свою господарську діяльність в Україні і при цьому володіє компанією за кордоном (контрольована іноземна компанія, далі – КІК), повинна надати податкову звітність про діяльність такої компанії у встановленому законодавством порядку (п. 120.7 ст. 120 [6]). Якщо оборот такої компанії перевищує 2 мільйони євро, то необхідно сплатити з прибутку 18% ПДФО та 1,5 в'їськового збору, якщо платник є фізичною особою, або 18% з прибутку КІК, якщо платником є українська компанія – юридична особа, яка є контролером цієї компанії. Контролер – це особа, що володіє КІК, приймає рішення, підписує контракти тощо.

Сутністю внесення цих змін до Податкового кодексу є таке. Велика кількість українських ІТ-компаній часто реєструє свій ІТ-бізнес у Європі або США. Згідно з іноземним законодавством, це можна зробити швидко, а саме протягом одного дня. При цьому слід мати на увазі, що п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України передбачає штрафи за неподання контролюючою особою звіту про контрольовані іноземні компанії. Неподання такого звіту, відображення платником у звіті не всієї інформації та відомостей стосовно фінансових операцій, неповідомлення контролюючому органу про набуття частки в іноземній юридичній особі, неподання або подання не в повному обсязі платником документації з трансфертного ціноутворення, копій первинних документів щодо КІК є ухиленням від сплати податків та зборів з усіма негативними наслідками, що можуть бути від цього факту.

Раніше резиденти України мали сплачувати податки тільки з тих доходів, що надійшли на українські рахунки. Якщо іноземна компанія не розподіляла свій прибуток на користь українських власників, то у держави не було можливості оподатковувати його. Відповідно до зазначених змін, податковим органам можна збирати податки з нерозподіленого прибутку КІК, навіть якщо гроші фактично не надійшли на українські рахунки, а залишилися на іноземних рахунках. Звісно, таке нововведення збільшує податковий тягар на ІТ-платників. Це стосується здебільшого саме сфери ІТ, тому що багато українських ІТ-підприємств та ІТ-компаній мають КІК для продажу на місцевому (зарубіжному) ринку своєї продукції та реєстрації стартапу, що пройшов акселератор і який через кілька років має всі перспективи приносити високий прибуток. Багато таких КІК зареєстровано у США, Канаді, Великобританії, Ірландії, Естонії, на Кіпрі, Мальті, Гонконзі.

Окрім цього, новий податковий обов'язок (п. 120.7 ст. 20 Податкового кодексу України) ІТ-платників породжує для них появу нових додаткових витратків, а саме витратків на фінансову звітність. Для того щоби підготувати документи для українських контролюючих органів, платникам доведеться наймати сертифікованого аудитора в країні КІК, що коштує від 3 тисяч доларів та більше (залежно від юрисдикції), і перекладача, щоби перекласти всі звіти на українську мову. Крім цього, контролюючий орган має право зажадати будь-які документи стосовно господарської діяльності платника, зокрема контракти, інвойси, розрахунки, які теж необхідно буде перекласти на українську мову, а також сплатити за це додаткові кошти. За неподання податкової звітності щодо КІК та недотримання норми п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України встановлена санкція у вигляді штрафу [6]. Однак КІК може й не отримати прибуток і бути збитковою у відповідному періоді, а звітність все одно подавати потрібно.

Наступною новелою податкового законодавства є законопроект щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам від 2 жовтня 2020 року № 4184 [11]. Ставка податку складатиме 20% бази оподаткування та включатися до ціни електронних послуг. Цей законопроект має на меті збільшити доходи бюджету за рахунок оподаткування ПДВ електронних послуг, які надаються нерезидентами на митній території України, та створення конкурентного середовища для резидентів-платників.

Зрозуміло, що цим законопроектом одночасно розширюється коло як ІТ-платників за рахунок включення нерезидентів до переліку осіб, які реєструються платниками ПДВ, так і об'єктів оподаткування через визначення поняття «електронна послуга» та встановлення чіткого переліку їх видів. Так, наприклад, такий вид електронної послуги, як постачання зображень або текстів, в тому числі фотографій, електронних книжок та журналів, може мати наслідком те, що придбання книжок на Amazon та підписка на The Economist будуть супроводжуватися нарахуванням 20% ПДВ (тільки за умови, що нерезиденти-продавці продають в Україну більш ніж на 1 мільйон гривень); оподаткування постачання аудіовізуальних творів, відео на замовлення, ігор, азартних ігор приведе до подорожчання PlayStation або фільмів на Amazon; оподаткування надання доступу до інформаційних, комерційних, освітніх та розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів буде стосуватися таких платників, як Netflix, Apple Music, Google Play Music, і також підвищить ціну для користувачів цих послуг. Не торкаючись питання, яке логічно може хвилювати споживачів та користувачів електронних послуг у разі прийняття цього законопроекту (до речі, 17 лютого 2021 року його прийнято в першому читанні), слід зазначити, що держава таким чином підсилить заходи щодо оподаткування у ІТ-правовідносинах певного кола платників-нерезидентів задля перш за все поповнення бюджету.

Таким чином, у податкових ІТ-відносинах держава прагне чітко встановити види ІТ-платників, визначити їх податково-правовий статус та охопити всі можливі форми їх діяльності задля оподаткування. При цьому під традиційну схему платників податків (ст. 15 ПК України передбачає поділ їх на фізичні, юридичні особи та відокремлені підрозділи) можна підвести будь-якого ІТ-платника незалежно від його

«інформаційно-технологічного» статусу у віртуальному просторі. Це можуть бути оператори та провайдери телекомунікацій, які забезпечують функціонування мережі як інформаційної системи; виробники, власники та розповсюджувачі інформації та інформаційних ресурсів, тобто суб'єкти, які створюють інформаційне наповнення Інтернету; споживачі телекомунікаційних послуг, які за непрямого оподаткування є фактичними платниками непрямих податків. У матеріальному світі вони все одно виражені через фізичних, юридичних осіб або відокремлених підрозділів, хоча їх «інформаційно-технологічний статус» безпосередньо впливає на особливості самого оподаткування.

Однак ІТ-відносини, що виникають та існують у віртуальному просторі, породжують нові суб'єкти, правовий статус яких не досліджено або недостатньо досліджені саме з позицій оподаткування та як їх розуміння як платників податків.

Одним із таких суб'єктів ІТ-відносин є штучний інтелект. Цікаву позицію щодо цього наведено Є.О. Харитоновною та О.І. Харитоновим, які справедливо зазначають, що останнім часом з'являється усе більше повідомлень про використання різних форм штучного інтелекту, на які покладаються функції, котрі раніше (і поки що) виконували люди, зокрема медичні, юридичні, підготовка та оброблення інформації про новини, заміна людей комп'ютером навіть у творчих галузях. Причому вже йдеться не просто про використання ІТ як інструментарію в руках людини, а про значною мірою автономне функціонування штучного інтелекту. Наступним кроком може стати створення так званого загального штучного інтелекту, здатного запам'ятовувати отримані навички та використовувати їх для вирішення проблем, що до останнього часу вважалося відмінною рисою людини, тобто йдеться про штучний інтелект, що відповідає інтелекту (способу мислення) людини [12, с. 144–145]. У зв'язку з цим вчені далі підіймають правильне питання про те, хто виступає стороною відносин послуг, «самостійно» наданих комп'ютером, і пропонують єдино правильним рішенням визнати штучний інтелект у разі його «самостійної» діяльності у ІТ-сфері, вазі-суб'єктом цивільних правовідносин, а найпростішим (тимчасовим) рішенням було б доповнення переліку учасників цивільних відносин у ст. 2 Цивільного кодексу України згадкою про існування четвертого виду – суб'єктів, названих віртуальними особами [12, с. 145–146]. Від себе далі доповнимо, що якщо таке утворення буде визнано на законодавчому рівні віртуальним суб'єктом цивільного права, то що заважає визнати його (або їх) платниками податків?

Якщо міркувати над цим питанням з позицій оподаткування, тобто в рамках визнання штучного інтелекту як окремого ІТ-платника податків, то можна тільки фантазувати, скільки користі принесе такий платник для бюджету. По-перше, його високоякісні можливості постійної та безперервної роботи у ІТ-галузі можуть бути використані задля створення найновітніших та креативних інформаційних продуктів, попит на які буде дуже високим, що принесе значний прибуток, отже, підвищить обсяг податкових надходжень. По-друге, він не буде ухилятися від оподаткування, йому навіть байдуже, який рівень податкового тиску до нього буде застосовано. Можна взагалі відбирати увесь прибуток. По-третє, він не покине територію держави за будь-яких умов. По-четверте, державі не потрібно проводити гнучку податкову політику задля регулювання податкових правовідносин, учасником яких є такий платник податків. По-п'яте, він не буде помилятися під час обчислення та сплати податків. Отже, всі аспекти, які необхідно враховувати під час оподаткування традиційних платників податків, щодо штучного інтелекту автоматично зникають. При цьому вже не має значення, як називати такого платника: фізична або юридична особа. Головне, щоб якісно працював та сплачував податки.

Однак у ІТ-просторі діють інші суб'єкти, оподаткування діяльності яких також потребує більш детального аналізу та законодавчого врегулювання. Це віртуальні організації та стартапи. Віртуальні організації поділяються на віртуальні підприємства, віртуальні корпорації, віртуальні офіси. В рамках наукової статті не є можливим детально дослідити особливості таких суб'єктів ІТ-правовідносин у сфері оподаткування, тому зупинимось на основному.

Віртуальна організація охоплює усі види наявних у віртуальному просторі утворень. Віртуальне підприємство – це спільна кооперація діяльності незалежних підприємств різної галузевої приналежності, форм і розмірів власності. Таке підприємство створюється на тимчасовій основі без утворення юридичної особи для досягнення поставленої мети.

Віртуальна корпорація – це електронне об'єднання капіталів (ресурсів) різного типу (фінансового, технологічного, людського (інтелектуального)) в інтересах виконання унікальних проєктів створення продукції світового класу й максимально повного задоволення вимог замовника. Віртуальна корпорація не має єдиної юридичної організаційної структури. Така корпорація є складною системою, утвореною з віддалених одна від одної груп людей (віртуальних колективів), що об'єднуються на основі симбіозу провідних мережевих та інтелектуальних технологій (Інтернету), тобто електронним шляхом формується штучне співтовариство, яке існує і розвивається у віртуальному просторі. Це спонтанна тимчасова організація можливостей.

Віртуальний офіс – це середовище, яке дає змогу команді різних співробітників ефективно вирішувати питання, використовуючи виключно комунікаційні можливості Інтернету, такі як отримання кореспонденції, віртуальний телефонний номер, веб-хостінг, оренда переговорних кімнат, конференц-залів для ділових зустрічей.

У Положенні про Український національний грид (УНГ) віртуальна організація визначається як динамічне співтовариство людей та установ, котрі спільно використовують обчислювальні ресурси відповідно до погоджених між ними правил, що регулюють доступ до всіх типів засобів, включаючи комп'ютери, програмне забезпечення й дані [13].

Така невизначеність їх правового статусу (його відсутність) загалом ускладнює порядок оподаткування, який чітко прив'язаний до виду, організаційно-правової форми платника, міста його діяльності (розташування, реєстрація), тривалості такої діяльності, наявності центру платника та ієрархічної структури, щоби була можливість за порушення податкового законодавства застосувати відповідні санкції. Дещо складно уявити, як податкове законодавство повинне регулювати податкові зобов'язання таких платників. Однак вони все одно залишаються платниками, тому що об'єднуються задля одержання прибутку або доходу. За короткий проміжок часу вони отримують значні прибутки й зникають, залишаючи податкові органи у непорозумінні та невідомості, де тепер шукати такого платника. Якщо таке питання залишити неврегульованим, то є ризик, що відомі та діючі ІТ-платники, статус яких закріплено законом, почнуть здійснювати свою діяльність, прикриваючись саме такими формами об'єднань.

Такі віртуальні організації є фрагментарними (тимчасовими, можуть бути створені на один день); їх члени практично рівноправні; відносини ґрунтуються на ідеях, інноваціях, інтелекті; вони є гнучкими та мінливими; відсутність необхідності залучати значні матеріальні кошти та ресурси дають їм змогу дуже швидко досягати своєї мети та отримувати прибуток, після чого вони безперешкодно зникають. Все це тільки ускладнює контроль держави за такими видами платників. При цьому заборонити їм виникати та існувати вже неможливо. У зв'язку з цим буде правильно погодитися з висловлюванням учених про те, що віртуальні організації є віддзеркаленням цифрового середовища, яким є, зокрема, Інтернет. Новизна Інтернету полягає навіть не у віртуальності як такої, а у звільненні ідей від загальних обмежень простору, часу, матерії та цензури. Стихія Інтернету – це інновації і комунікації, а не матеріальні речі. Неієрархічна структура Інтернету є ідеальним середовищем для росту й розвитку договірної і технологічної культури, він є центром світової економіки та основною причиною швидкого й бурхливого інноваційного розвитку [12, с. 158–159]. Такий розвиток приносить значні прибутки, оподаткування яких суттєво збільшує податкові надходження.

Отже, потрібно чітко визначитися з податково-правовим статусом віртуальних організацій, класифікувати їх на види, зафіксувати їх обов'язки у податкових правовідносинах і створити систему контролю за такими видами ІТ-платників. Державі залишається тепер тільки пристосуватися до нової дійсності та охопити її законодавчою сферою.

Висновки. Таким чином, можна зазначити, що податкове право передбачає системний підхід до ІТ-платників податків, які відрізняються від інших суб'єктів підприємницької діяльності, а саме платників податків, внаслідок особливостей діяльності, яку вони здійснюють. Крім того, є особливість у їх діяльності, яка характеризується фрагментарністю, мінливістю, відсутністю місця реєстрації та організаційної ієрархії тощо, що суттєво ускладнює виявлення віртуальних ІТ-платників та визначення їх податкових зобов'язань. Водночас податкове право визначає статус як традиційних, так й інших віртуальних ІТ-платників податків, який регулюється з урахуванням фінансових потреб держави та необхідністю збереження та стимулювання розвитку ІТ-галузі в Україні. Це знаходить своє відображення у застосуванні як фіскальних, так і стимулюючих податкових інструментів у вигляді відповідних правових норм.

Список використаних джерел:

1. Тимошенко А.О. Оподаткування послуг в ІТ-сфері: проблеми та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 4. С. 46–52.
2. Дзуліт З.П., Романюк А.О. Тенденції та перспективи удосконалення системи оподаткування галузі інформаційних технологій в Україні. *Ефективна економіка*. 2020. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8309>.
3. Іпполітова І.Л. ІТ-спеціалісти проти підвищення податку для ФОПів. 2019. URL: <https://dou.ua/lenta/articles/it-fop-and-new-taxes>.
4. Полторацький В.В. Сучасний стан та перспективи податкового законодавства у ІТ-індустрії в Україні. *Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю*. 2019. URL: <http://ktpc-conf.kpi.ua/proc/article/view/191299/191343>.
5. Грінцова А.О. Аутстафінг ІТ-послуг: що це таке, які його переваги і яка з цим ситуація в Україні. 2020. URL: <https://happymonday.ua/shho-take-autstafing>.
6. Податковий кодекс України станом на 27 січня 2021 року. Харків : Право, 2021. 744 с.
7. Булкина І.А. Внесок України в розвиток міжнародного ринку ІТ-послуг. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-11_0-pages-37_42.pdf.
8. Волоско Я.О. Щодо питання про розвиток ІТ-освіти в Україні. URL: <http://aphd.ua/publication-378>.
9. Літошенко А.В. Аналіз проблем та перспектив розвитку галузі ІТ-аутсорсингу в Україні. *Ефективна економіка*. 2017. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5448>.
10. Скільки ІТ-спеціалістів в Україні: +29 000 за рік згідно з Мін'юстом. URL: <https://dou.ua/lenta/articles/how-many-devs-in-ukraine-2018>.
11. 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 : Проект закону. URL: w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70112.
12. ІТ-право: теорія та практика : навчальний посібник /авт. кол. ; за ред. С.О. Харитонов, О.І. Харитонов. Одеса : Фенікс, 2017. 472 с.
13. Положення про український національний грид (УНГ). URL: <http://ung.in.ua/ua/documents>.

References:

1. Tymoshenko A.O. (2018) Opodatkuvannia posluh v IT-sferi: problemy ta perspektyvy [Taxation of services in the IT sphere: problems and prospects]. *Ekonomika ta derzhava*. № 4. P. 46–52.
2. Dvulit Z.P., Romanyuk A.O. (2020) Tendentsii ta perspektyvy udoskonalennia systemy opodatkuvannia haluzi informatsiynykh tekhnolohii v Ukraini [Trends and prospects for improving the taxation system of the information technology industry in Ukraine]. *Efektivna ekonomika*. № 11. Access mode: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8309>.
3. Ippolitova I.L. (2019) IT-spetsialisty proty pidvyshchennia podatku dlia FOPiv [IT specialists against tax increase for sole proprietors]. Electronic resource. Access mode: <https://dou.ua/lenta/articles/it-fop-and-new-taxes>.
4. Poltoratskyi V.V. (2019) Suchasnyi stan ta perspektyvy podatkovoho zakonodavstva u IT-industrii v Ukraini [Current state and prospects of tax legislation in the IT industry in Ukraine]. Proceedings of the V All-Ukrainian scientific-practical conference with international participation. Access mode: <http://ktpe-conf.kpi.ua/proc/article/view/191299/191343>.
5. Hrin'yova A.O. (2020) Autstafinh IT-posluh: shcho tse take, yaki yoho perevahy i yaka z tsym sytuatsiia v Ukraini [IT service outstaffing: what is it, what are its advantages and what is the situation in Ukraine]. Electronic resource. Access mode: <https://happymonday.ua/shho-take-autstafing>.
6. Podatkovyy kodeks Ukrayiny stanom na 27.01.2021 [Tax Code of Ukraine: as of January 27, 2021] (2021). Kharkiv: Pravo. 744 p.
7. Bulkina I.A. Vnesok Ukrainy v rozvytok mizhnarodnoho rynku IT-posluh [Ukraine's contribution to the development of the international market of IT services]. Access mode: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-11_0-pages-37_42.pdf.
8. Volosko Ya.O. Shchodo pytannia pro rozvytok IT-osvity v Ukraini [On the development of IT education in Ukraine]. Access mode: <http://aphd.ua/publication-378>.
9. Litoshenko A.V. (2017) Analiz problem ta perspektyv rozvytku haluzi IT-outsorsynhu v Ukraini [Analysis of problems and prospects for the development of IT outsourcing in Ukraine]. *Efektivna ekonomika*. № 2. Access mode: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5448>.
10. Skilky IT-spetsialistiv v Ukraini: +29 000 za rik zghidno z Miniustom [How many IT specialists in Ukraine: +29,000 per year according to the Ministry of Justice]. Electronic resource. Access mode: <https://dou.ua/lenta/articles/how-many-devs-in-ukraine-2018>.
11. Proekt zakonu pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo skasuvannia opodatkuvannia dokhodiv, otrymanykh nerezydentamy u vyhladi vyplaty za vyrobnytstvo ta/abo rozpovsiudzhennia reklamy ta udoskonalennia poriadku opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist operatsii z postachannia nerezydentamy elektronnykh posluh fizychnym osobam [Draft Law on Amendments to the Tax Code of Ukraine Concerning the Abolition of Taxation of Income Received by Nonresidents in the Form of Payment for Production and/or Distribution of Advertising and Improvement of the Procedure for Value Added Taxation of Transactions on Supply of Electronic Services to Individuals by Nonresidents]. Electronic resource. Access mode: w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70112.
12. IT-pravo: teoriia ta praktyka: navch. posib. [IT-law: theory and practice: textbook manual]. (2017) Author's team. Edited by Ye.O. Kharytonova, O.I. Kharytonov. Odesa: Feniks. 472 p.
13. Polozhennia pro ukrainskyi natsionalnyi hrid (UNH) [Regulations on the Ukrainian National Grid (UNH)]. Electronic resource: <http://ung.in.ua/ua/documents>.

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2020.7.1.21>

MACIERZYŃSTWO ZASTĘPCZE W PRAKTYCE EUROPEJSKIEGO TRYBUNAŁU PRAW CZŁOWIEKA

Sandra Boldizhar

kandydat nauk prawnych,

docent Katedry Prawa Administracyjnego, Finansowego i Informacyjnego

Użhorodzkiego Uniwersytetu Narodowego (Użhorod, Ukraina)

ORCID ID: 0000-0003-3096-9181

e-mail: Boldizhar.sandra@gmail.com

Adnotacja. Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (zwanego dalej Trybunałem) odgrywa jedno z kluczowych znaczeń nie tylko w zakresie interpretacji i ochrony praw i wolności człowieka i obywatela. Osiągnięcia Sądu stanowią podstawę do poprawy i aktualizacji ustawodawstwa różnych państw świata we wzajemnym porozumieniu z nowoczesnymi wyzwaniami, zagrożeniami, rozwojem technologii i Public Relations. W artykule naukowym dokonano analizy praktyk Trybunału, w których coraz częściej kształtują się stanowiska prawne dotyczące praw reprodukcyjnych, w szczególności prawa do macierzyństwa zastępczego. Znaczenie tematu wynika z analizy praktyk Trybunału w zakresie zgodności i odniesienia do pierwotnych źródeł, które na poziomie krajowym państwa regulowały cechy macierzyństwa