

УДК 657.1:336.22

Кемарська Л.Г., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів та обліку
Дніпровський державний технічний університет, м. Кам'янське
ORCID ID: 0000-0002-6121-5772
e-mail: kemarskaya1979@meta.ua

Kemarska Liliia, Ph.D., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor
at Department of Finance and Accounting
DniprovskyStateTechnicalUniversity, Kamianske
ORCID ID: 0000-0002-6121-5772
e-mail: kemarskaya1979@meta.ua

РОЗВИТОК ІТ-СЕКТОРУ В УКРАЇНІ: ПЕРСПЕКТИВИ ТА РИЗИКИ, ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКУ

DEVELOPMENT OF IT SERVICES IN UKRAINE: PROSPECTS AND RISKS, FEATURES OF TAXATION AND ACCOUNT

У статті досліджено особливості розвитку сектору ІТ-послуг в Україні. Проаналізовано динаміку кількості суб'єктів господарювання в ІТ сфері, кількості зайнятих працівників, обсяг реалізації, обсяг експорту послуг. Визначено основні фактори та перспективи розвитку ІТ-сектору в Україні, виділено основні ризики і загрози для подальшого зростання. Встановлено, що важливими факторами стрімкого зростання ІТ сектору є наявність альтернативних систем оподаткування, обліку та звітності для юридичних та фізичних осіб, а також альтернативні варіанти оформлення договірних відносин із виконавцями. Проаналізовано особливості обліку, оподаткування та звітності за загальною та спрощеною системами для підприємств та фізичних осіб-підприємців. Наведено порівняльну характеристику оподаткування при укладанні трудових договорів, договорів підряду та цивільно-правових договорів з фізичними особами та фізичними особами-підприємцями у сфері ІТ. Представлено порівняння альтернативних законопроектів у частині зміни оподаткування суб'єктів ІТ-галузі.

Ключові слова: ІТ-послуги, оподаткування, облік, звітність, спрощена система оподаткування.

The article discusses features of development of entrepreneurial activity in the sector of IT-services in Ukraine. Evidently, that development to the sector of IT-services is one of priority directions of development of Ukrainian economy for many years to come. The author investigated and analysed the change of amount of business entities in IT-services, the number of employed workers, volume of sales, volume of services exports in Ukraine. It is set that in 2017 95% of business entities in IT-services of Ukraine are represented by individual entrepreneurs. Individual entrepreneurs provide 71% employment of workers and 53% volume of sales in IT-services. Apparently, the positive dynamics of IT-services was attained due to many factors both within the national economy and the world market of IT-services. The author distinguished basic factors and prospects of development for IT-services, basic risks and threats for further growth. It was set that the important factors of swift growth of IT-services in Ukraine are alternative systems of taxation, accounting and reporting for entities and individual entrepreneurs, as well as alternative options for registration of contractual relationships with contractors of IT-services. The articles analyses features of accounting, taxation and reporting of general and simplified systems for entities and individual entrepreneurs.

The authors present comparative description of taxation at entering into labour contracts, contracts of work and labour and civil legal contracts with individual entrepreneurs as well as with individual entrepreneurs in the IT-sector. Outlined are the ways of optimization of the tax loading for an enterprise-customer and contractor of IT-services of individual entrepreneur. The authors compare

alternative Ukrainian draft laws with respect to change in taxation for the subjects of IT-services. It is set that tax load will increase substantially no matter which of the laws is adopted. The increase of the tax load will have retentive influence on further development of IT-services in Ukraine.

Key words: *IT-services, taxation, account, accounting, simplified taxation.*

JEL Classification: *M41; L86; H21*

Постановка проблеми. Щороку ІТ-сектор України демонструє стабільне зростання, темпи якого випереджають темпи зростання галузі у світі та національної економіки в цілому. Зростання ІТ-сектору забезпечує створення додаткових робочих місць, збільшення надходжень до бюджету у вигляді податків, приплив валютних коштів у країну. Будь-який суб'єкт господарювання, що здійснює свою діяльність в ІТ-сфері або планує вийти на ринок, має обрати систему оподаткування, обліку, звітності та визначити для себе найбільш оптимальну схему роботи із замовниками та виконавцями. В конкурентній боротьбі перемагають ті господарюючі суб'єкти, які використовують найбільш ефективні форми та способи організації бізнесу. Українське законодавство містить альтернативні варіанти систем оподаткування, обліку та звітності, а також пільги, призначені для суб'єктів ІТ-сфери. Своім зростанням вітчизняний ІТ-сектор багато в чому зобов'язаний спрощеній системі оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особлива увага в сучасних дослідженнях приділяється вивченню специфіки застосування механізму аутсорсингу в ІТ-сфері як заходу оптимізації витрат та підвищення конкурентоспроможності підприємств на світовому ринку. Зокрема, цим питанням присвячені праці Більовської О.А., Бурлакова О.С., Винничук О.В., Карпової В., Склярук Т.В. та інших [1-4]. Інший підхід до оптимізації витрат суб'єктів господарювання ІТ-сектору полягає в мінімізації податкових виплат та зменшенні податкового навантаження, зокрема для оплати праці. Питанням оптимізації податкового навантаження присвячені роботи Карпової В., Мусієнко Н., Тимошенко А.О. [4-6]. Низка досліджень присвячена визначенню перспектив розвитку ІТ-сектору та зміни вітчизняного оподаткування [3, 6-9]. Враховуючи постійну зміну законодавчої бази, спроби законотворців змінити систему оподаткування та стрімкий ріст ІТ-галузі в Україні, тема оптимізації обліку, оподаткування та звітності суб'єктів ІТ-сектору залишається актуальною та потребує подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є дослідження перспектив та ризиків розвитку ІТ-сектору в Україні, визначення особливостей оподаткування, обліку й звітності за умови застосування загальної та спрощеної систем.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сфері ІТ працюють підприємства та фізичні особи-підприємці, що здійснюють свою діяльність у сфері інформаційних технологій та програмування, тобто надають ІТ-послуги. Перелік цих послуг різноманітний і включає консалтинг, розробки та послуги, що пов'язані із створенням та використанням інтелектуальної власності. Інформаційна технологія – це цілеспрямована організована сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, швидкий пошук інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування [10].

У табл. 1 представлені дані про кількість суб'єктів господарювання, в тому числі що працюють у сфері ІТ (види діяльності відповідають КВЕД 62 «Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність» та 63 «Надання інформаційних послуг»).

Як видно з даних таблиці, кількість суб'єктів господарювання ІТ-сфери, починаючи з 2010 року, постійно зростає, загалом за період 2010-2017 рр. їх кількість зросла майже в 4 рази. У загальній кількості суб'єктів господарювання України суб'єкти ІТ-сфери досягли 7,3% у 2017 році проти 1,5 % 2010 р. Таке стрімке зростання кількості суб'єктів господарювання в ІТ-сфері було досягнуто за рахунок зростання кількості ФОП (абсолютний приріст 98160 суб'єктів забезпечено за рахунок абсолютного приросту 96193 суб'єктів ФОП). Це наочно представлено на рис. 1. Особливим для ІТ-сфери України є високий відсоток ФОП, який за даними таблиці щороку зростає, і у 2017 році досяг майже 95%.

Таблиця 1. Кількість суб'єктів господарювання в Україні, одиниць

Рік	Усього	ІТ-сфера	в т.ч. ФОП в ІТ сфері	% суб'єктів ІТ сфери в загальній кількості	% ФОП у суб'єктах ІТ сфери
2010	2184105	33230	28234	1,5	85,0
2011	1701797	34996	29297	2,1	83,7
2012	1600304	51491	45711	3,2	88,8
2013	1722251	70589	63852	4,1	90,5
2014	1932325	97845	91604	5,1	93,6
2015	1974439	99897	93287	5,1	93,4
2016	1865631	114343	108479	6,1	94,9
2017	1805144	131390	124427	7,3	94,7

Джерело: побудовано автором за даними Державної служби статистики України [11].

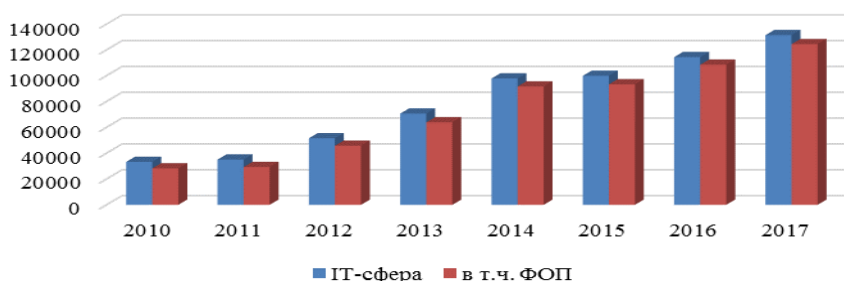


Рис. 1. Кількість суб'єктів господарювання в ІТ сфері України

У табл. 2 наведено дані про кількість зайнятих працівників в Україні, в тому числі що зайняті у сфері ІТ (основні види діяльності відповідають КВЕД 62 «Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність» та 63 «Надання інформаційних послуг»).

Як видно з даних таблиці, відсоток зайнятих в ІТ-сфері України невеликий та до 2012 р. становив менше 1%. Проте, враховуючи щорічне зростання у 2017 р., його розмір склав 2,25%. Основна частина зайнятих в ІТ сфері працює у ФОП, і їх відсоток щорічно стрімко зростає: з 43,36% у 2010 р. до 71,03% у 2017 р.

Таблиця 2. Кількість зайнятих працівників в Україні, тис. осіб

Рік	Усього	в ІТ-сфері	з них у ФОП	% зайнятих в ІТ-сфері	% зайнятих в ІТ-сфері у ФОП
2010	11000,5	73,8	32,0	0,67	43,36
2011	10393,5	79,2	33,6	0,76	42,42
2012	10198,8	102,8	50,1	1,01	48,74
2013	9965,1	127,9	69,0	1,28	53,95
2014	9008,3	153,5	100,3	1,70	65,34
2015	8331,9	148,0	97,5	1,78	65,88
2016	8244,0	163,0	113,9	1,98	69,88
2017	8271,3	185,7	131,9	2,25	71,03

Джерело: побудовано автором за даними Державної служби статистики України [11]

У таблиці 3 представлено обсяг реалізованої продукції в Україні, в тому числі підприємствами, що зайняті у сфері ІТ (основні види діяльності відповідають КВЕД 62

«Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність» та 63 «Надання інформаційних послуг»).

Таблиця 3. Обсяг реалізованої продукції в Україні, млн. грн.

Рік	Усього	Суб'єктами ІТ сфери	з них ФОП	% реалізованої продукції ІТ сфери в усього	% реалізованої продукції ФОП в ІТ сфері
2010	3692554,4	12963,9	4257,5	0,35	32,84
2011	4302627,2	16438,9	5719,6	0,38	34,79
2012	4563794,8	25555,6	8781,0	0,56	34,36
2013	4437326,1	31970,4	11878,7	0,72	37,16
2014	4608978,1	43673,3	19239,7	0,95	44,05
2015	5716431,0	75081,7	37225,1	1,31	49,58
2016	6877077,3	101183,8	52665,4	1,47	52,05
2017	8467031,9	133054,9	71344,2	1,57	53,62

Джерело: побудовано автором за даними Державної служби статистики України [11]

Як видно з даних таблиці, відсоток реалізованої продукції ІТ-сфери щорічно зростає і в 2017 р. становив 1,57%. У вартості продукції, реалізованої суб'єктами ІТ-сфери, значна частина припадає на ФОП, і вона щорічно зростає: із майже 33% у 2010 р. до майже 54% у 2017 р.

ІТ-сектор України щороку зростає, про це свідчить його внесок у ВВП держави. За даними Асоціації ІТ України у 2017 р. внесок ІТ-сектору у формування ВВП становив 3,4% [12].

Послуги ІТ сектору відіграють важливу роль у формуванні експорту послуг. За даними Асоціації ІТ України обсяг експорту комп'ютерних послуг щороку зростає (рис. 2).

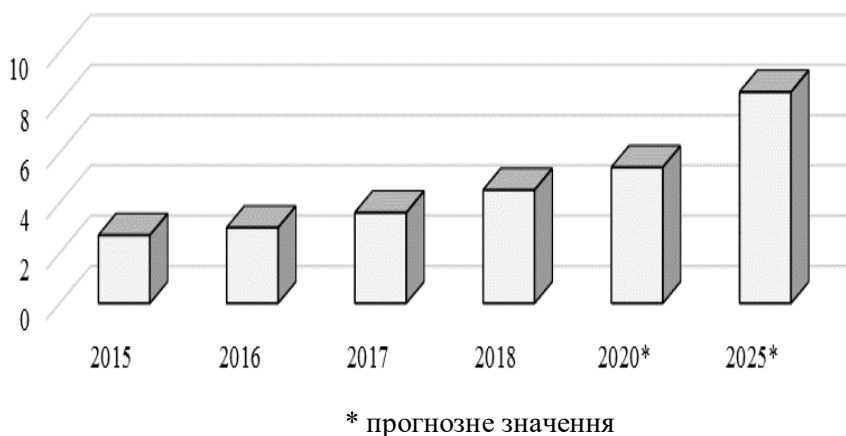


Рис. 2. Обсяг експорту ІТ-послуг, млрд. дол.

Джерело: побудовано за даними Асоціації ІТ України [12]

За даними Асоціації ІТ України комп'ютерні послуги посіли 3-тє місце серед експорту послуг в Україні, а за підсумками 2018 р. стали другою найбільшою галуззю з експорту послуг, займаючи понад 20% від усіх послуг, що експортуються Україною, обігнавши трубопровідний транспорт [12] (рис. 3).

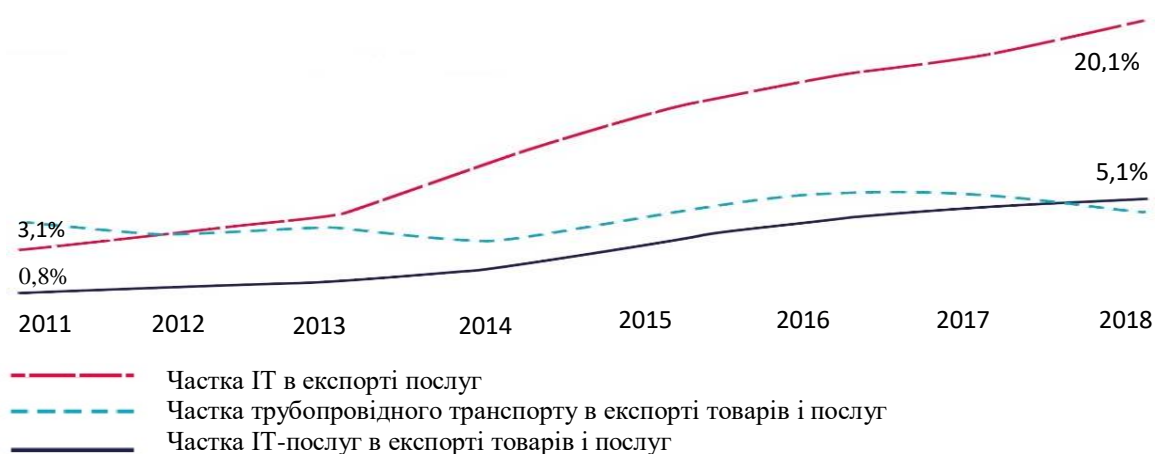


Рис. 3. Частка ІТ в експорті послуг
Джерело: дані Асоціації ІТ України [12]

Наведені статистичні дані свідчать про стрімкий розвиток ІТ- сектору в Україні, здебільшого орієнтованого на зовнішній ринок. Така динаміка галузі була досягнута за рахунок ряду факторів, що склались як в національній економіці так і на світовому ринку ІТ. До основних можливостей та перспектив подальшого розвитку ІТ- бізнесу віднесено наступні [2, 7-9, 13, 14]:

- 1) динамічне зростання ринку ІТ в Україні – темпи зростання ІТ- галузі стабільно перевищують темпи зростання ВВП та темпи зростання ІТ- галузі у світі;
- 2) залучення іноземних інвесторів;
- 3) наявність висококваліфікованого кадрового потенціалу;
- 4) покращення позицій українських ІТ- компаній в світових рейтингах;
- 5) висока інвестиційна привабливість порівняно з іншими галузями;
- 6) інтеграція ІТ- компаній з вишами для коригування освітніх програм та запрошення випускників на роботу;
- 7) великі ІТ- компанії розвивають власні ІТ- школи;
- 8) податкові пільги з ПДВ згідно Податкового кодексу України [8].

До основних ризиків та загроз подальшого розвитку ІТ- бізнесу віднесено [2, 7-9, 13, 14]:

- 1) збільшення податкового навантаження на ІТ- сектор України;
- 2) дефіцит фахівців різної кваліфікації;
- 3) кількість випускників ІТ спеціальностей недостатня, що обмежує зростання галузі;
- 4) відтік кадрів за кордон;
- 5) посилення конкуренції на зовнішньому ринку за рахунок більш низьких цін індійських та китайських компаній;
- 6) ризик втрати замовників через нездатність адаптуватись до змін технологій – особливо актуальний для невеликих компаній та ФОП;
- 7) ризик обмеження застосування ФОП та укладання договорів цивільно-правового характеру на ІТ- послуги з підприємствами;
- 8) відміна або обмеження застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів ІТ- бізнесу;
- 9) зниження прибутковості при зростанні компанії.

Важливими є загальні для національної економіки ризики та загрози: зміна законодавства та податкової політики; політична нестабільність; військові дії.

Окрему увагу варто приділити такому фактору як оплата праці. Порівняно з іншими галузями рівень оплати праці в ІТ- секторі України залишається стабільно високим, що забезпечує високий попит вітчизняних абітурієнтів на спеціальності галузі «Інформаційні

технології», поповнення кадрами за рахунок інших галузей через перепідготовку, післядипломну освіту, самоосвіту. В той же час порівняно з країнами Західної Європи та США рівень оплати праці ІТ-спеціалістів в Україні залишається значно нижчим. З одного боку це стимулює розвиток вітчизняного ІТ- бізнесу шляхом: 1) формування конкурентних переваг вітчизняних ІТ- підприємств порівняно з підприємствами Західної Європи та США через нижчі операційні витрати; 2) покращення інвестиційної привабливості ІТбізнесу в Україні. З іншого боку це стримує розвиток вітчизняного ІТбізнесу через стрімкий відтік кадрів за кордон.

При стрімкому зростанні в масштабах нашої держави Україна займає всього лише 1% світового ІТ-ринку. В той же час динаміка світового ІТ- ринку стабільно позитивна та показує щорічний приріст. Таким чином, вітчизняний ІТ- бізнес має можливість і в подальшому нарощувати обсяги та збільшувати власну частку на світовому ринку.

Важливим фактором, що сприяв зростанню обсягів реалізації в ІТ-секторі є наявність альтернативних систем оподаткування, обліку та звітності в Україні: загальної та спрощеної. Не менш важливим фактором є можливість працювати в ІТ- сфері фізичним особам-підприємцям.

При виборі спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів господарювання ІТ- бізнесу не передбачено обмежень по видах діяльності (п. 291.5 ПКУ [15]). Для фізичних осіб-підприємців, що обирають групу єдиного податку, потрібно врахувати, які є платниками єдиного податку 2 групи може надавати послуги виключно населенню або юридичним особам, що є платниками єдиного податку. Відповідно, надавати ІТ- послуги платникам податку на прибуток та нерезидентам платники єдиного податку 2 групи не можуть. При виборі системи оподаткування, обліку та звітності юридичними особами до уваги може бути взят ряд показників, наведених у таблиці 4.

Підприємства ІТ-сектору з метою оптимізації оподаткування, спрощення обліку та звітності мають альтернативні варіанти оформлення договірних відносин із виконавцями, зокрема: 1) оформлення працівників за трудовим договором; 2) оформлення договорів підряду; 3) оформлення договорів цивільно-правового характеру.

При оформленні трудових договорів в ІТ-секторі немає ніяких особливостей порівняно з іншими галузями. Враховуючи специфіку виконання замовлень на ІТ-послуги, а саме можливість працювати віддалено, без дотримання правил трудового розпорядку підприємства, з використанням особистого обладнання та програмного забезпечення в ІТ-секторі розповсюдженим є укладання договорів цивільно-правового характеру з фізичними особами – виконавцями послуг. Оподаткування виплат фізичним особам за договорами ЦПХ аналогічне оподаткуванню заробітної плати, крім того за такими договорами лікарняні та декретні виплати здійснюються на загальних підставах, як і за трудовими договорами. Перевагою договору ЦПХ для фізичної особи-виконавця послуг є можливість одночасного укладання таких договорів з різними підприємствами, для підприємства – відсутність кадрового обліку, відпусток, можливість здійснення виплат по закінченню договору (а не мінімум двічі на місяць як для заробітної плати).

Найбільш популярними в ІТ- сфері є застосування договорів ЦПХ (договорів підряду) з фізичними особами-підприємцями, у яких зареєстровані КВЕД, що дають право здійснювати підприємницьку діяльність в ІТ сфері, а саме: 58.21 «Видання комп'ютерних ігор»; 58.29 «Видання іншого програмного забезпечення»; 62.01 «Комп'ютерне програмування»; 62.02 «Консультавання з питань інформатизації»; 62.03 «Діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням»; 62.09 «Інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем»; 63.11 «Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність»; 63.12 «Веб-портали».

Популярність договорів підряду з ФОП обумовлюється оптимізацією податків як для підприємства – замовника, так і для ФОП:

1) якщо ФОП перебуває на загальній системі оподаткування, обліку та звітності, то він сплачує 18% ПДФО, 1,5 % військового збору та 22 % єдиного внеску з чистого оподаткованого доходу;

2) якщо ФОП є платником єдиного податку, то він сплачує єдиний податок за встановленою ставкою для певної групи та єдиний внесок 22% з мінімальної заробітної плати на місяць.

Таблиця 4. Особливості обліку, оподаткування та звітності суб'єктів ІТ-сектору України (юридичні особи)

Показник для порівняння	Загальна система оподаткування, обліку та звітності		Спрощена система оподаткування, обліку та звітності	
	із річним доходом >20 млн. грн.	із річним доходом ≤20 млн. грн.	Платник ЄП 3 група, 3%	Платник ЄП 3 група, 5%
Об'єкт оподаткування	Прибуток		Чистий дохід	
	(скоригований фін. результат на суму податкових різниць)	(без коригування фін. результату на суму податкових різниць)		
Ставка податку	18%		3%	5%
Обсяг виручки на рік	Обмежень немає	≤20 млн. грн.	≤5 млн. грн.	
Кількістю працівників	Обмежень немає			
Форми розрахунків	Обмежень немає		Виключно грошова форма	
Умови реєстрації платником ПДВ	Обов'язкова реєстрація при перевищенні доходу 1 млн. грн.		Добровільна реєстрація з вибором ставки єдиного податку 3%	
Особливості бухгалтерського обліку	Регістри обліку за вибором суб'єкта. Облік згідно НП(С)БО, МСБО / МСФЗ			
	з урахуванням різниць		без урахування коригувальних різниць	
Звітність	Податкова декларація з податку на прибуток підприємств		Податкова декларація платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи)	
Періодичність звітування	Раз на квартал	Раз на рік	Раз на квартал	
Сплата інших податків	Пільг немає		Звільняються від сплати та подання податкової звітності з податків і зборів згідно п. 297.1 ПКУ [8]	
Пільги та особливості оподаткування ПДВ операцій ІТ компаній	1) виплата роялті у грошовій формі не є об'єктом оподаткування ПДВ [15, п. 196.1.6]; 2) до 01.01.2023 р. звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання програмної продукції [15, п. 2.26 р. XX]; 3) постачання ІТ послуг нерезиденту не є об'єктом оподаткування ПДВ [15, п. 186.3.в)].			-

Джерело: складено автором

Отже, за такими договорами підприємство-замовник не нараховує та не сплачує єдиний внесок, ПДФО та військовий збір. ФОП платник єдиного податку також має можливість мінімізувати податкове навантаження через вибір оптимальної ставки, враховуючи обсяг щомісячних доходів та умови роботи.

У таблиці 5 наведено порівняльну характеристику обліку, оподаткування та звітності фізичних осіб, що мають статус підприємця та не мають такого за умови використання різних систем. Також в таблиці для порівняння наведено прогнозні дані по створенню окремої групи платників єдиного податку (5 група) для ФОП-ІТ за даними доповіді прем'єр-міністра О. Гончарука [16].

Вибір ФОП загальної системи оподаткування, обліку та звітності може бути оптимальним для тих видів діяльності, які є затратомісткими (наприклад, торгівля товарами з

низькою торговою націнкою). ФОП, що надають послуги в ІТ-сфері, загальну систему не обирають через обмежені можливості включення витрат при розрахунку чистого оподаткованого доходу.

Таблиця 5. Особливості обліку, оподаткування та звітності суб'єктів ІТ-сектору України (фізичні особи)

Показник для порівняння	Фізичні особи-підприємці				Фізичні особи	ФОП-ІТ платник ЄП, 5 група (прогноз) [16]
	Загальна система	Спрощена система				
		Платник ЄП 3 група, 3%	Платник ЄП 3 група, 5%	Платник ЄП 2 група		
Об'єкт оподаткування	Чистий оподатковуваний дохід (доходи - витрати)	Чистий дохід (виручка)			Нарахований дохід	Чистий дохід (виручка)
Ставка податку	18% ПДФО, 1,5% ВЗ	3%	5%	до 20% мін. зарплати	18% ПДФО, 1,5% ВЗ	5% ЄП, 1,5% ВЗ
Умови оплати податків	Авансовий платіж ПДФО до 20 числа місяця наступного за кварталом	Протягом 50 днів після закінчення кварталу		Авансовий платіж не пізніше 20 числа місяця	Під час виплати доходу	Не розроблено
Хто сплачує податки	Фізична особа-підприємець				Податковий агент	Фізична особа-підприємець
Нарахування та сплата єдиного внеску	22% чистого оподаткованого доходу (в межах від 1 до 15 мін. зарплат)	22% з мін. зарплати			22% від нарахованого доходу	22% від 2-х мін. зарплат
Обсяг виручки на рік	Обмежень немає	≤5 млн. грн.		≤1,5 млн. грн.	Обмежень немає	Немає даних
Кількість працівників	Обмежень немає			≤10 осіб	0	Немає даних
Форми розрахунків	Обмежень немає	Виключно грошова форма			Обмежень немає	Виключно грошова форма
Умови реєстрації платником ПДВ	Обов'язкова реєстрація при перевищенні доходу 1 млн. грн.	Добровільна реєстрація з вибором ставки єдиного податку 3%		Неплатник ПДВ		Немає даних
Особливості обліку	Облік доходів і витрат, Книга обліку доходів і витрат	Облік доходів і витрат, Книга обліку доходів і витрат	Облік доходів, Книга обліку доходів		Облік не ведеться	Регістр обліку не розроблений
Звітність	Податкова декларація про майновий стан і доходи	Податкова декларація платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця			Податкова декларація про майновий стан і доходи	Немає даних
Період звітування	Раз на рік	Раз на квартал		Раз на рік		Немає даних
Сплата інших податків та зборів	-	-	-	-	-	Збір на розвиток людського капіталу, 1% - 5% (2020-24pp.)

Джерело: складено автором

На сьогоднішній день найбільш популярним є вибір ФОП 3 групи єдиного податку (зі сплатою ПДВ чи без). Укладання договорів ЦПХ з фізичними особами, не зареєстрованими як підприємці, доцільне при виконанні робіт, що не мають постійний характер.

Питання зміни системи оподаткування для ФОП, що надають послуги в ІТ-сфері, є актуальним тривалий час. Так, в березні 2019 року було розроблено та внесено до Верховної Ради проект Закону України № 10094 [17], який у серпні був відкликаний та знятий з розгляду. Відповідно до проекту було запропоновано:

- 1) впровадження окремої 5-ї групи платників єдиного податку для фізичних осіб-підприємців, що надають послуги у сфері інформаційних технологій;
- 2) обмеження на використання найманої праці ФОП 5 групи;
- 3) обмеження річного доходу в сумі 7,5 млн. грн.;
- 4) встановити ставку єдиного податку на рівні від 5% до 10% доходу (із щорічним збільшенням на 1% з 2020 року до 2025 року);
- 5) встановити подвійний розмір єдиного внеску з 2020 року.

У таблиці 5 представлено дані альтернативного варіанту створення 5-ї групи єдиного податку відповідно до даних доповіді прем'єр-міністра О. Гончарука. На момент проведення дослідження законопроект не було розміщено на офіційному порталі Верховної Ради та не було опубліковано. Законопроект № 10094 був відкликаний, а за прогнозним проектом податкове навантаження зросло:

- замість зростання єдиного податку з 5 до 10 % щороку на 1% за прогнозом очікується 5% єдиного податку та впровадження збору на розвиток людського капіталу від 1 до 5% (із щорічним збільшенням на 1% з 2020 року до 2024 року);
- за прогнозним варіантом впроваджується сплата військового збору на рівні 1,5 %, чого немає за діючим законодавством та в проекті № 10094;
- подвійний розмір єдиного внеску передбачено проектом № 10094 та прогнозним варіантом.

Висновки. Дослідження динаміки розвитку ІТ-сфері показало, що у 2017 р. у сфері ІТ в Україні майже 95 % суб'єктів господарювання – це фізичні особи – підприємці, які забезпечують 71% зайнятості та 53% реалізації сектору. Стрімке зростання обсягу експорту ІТ-послуг із 2,7 млрд дол. у 2014 р. до 4,5 млрд дол. у 2018 р. забезпечило 2-ге місце в експорті послуг України у 2018 році і 5,1% від експорту товарів та послуг.

Основні можливості та перспективи розвитку ІТ-бізнесу в Україні ґрунтуються на наявності кадрового потенціалу, динамічному зростанні внутрішнього та зовнішнього ІТ-ринків, інвестиційній привабливості галузі, наявності податкових пільг. Рушійною силою зростання ІТ-сектору в Україні є наявність альтернативних систем оподаткування, обліку та звітності та можливість працювати в ІТ-сфері фізичним особам-підприємцям. Основні ризики та загрози подальшого розвитку ІТ-бізнесу в Україні пов'язані з збільшенням податкового навантаження на ІТ-сектор, недостатньою кількістю кадрів та їх відтоком за кордон, обмеженням застосування ФОП у роботі ІТ-сектору.

Юридичні особи – суб'єкти ІТ-сектору у своїй діяльності можуть обирати серед загальної та спрощеної систем оподаткування, обліку та звітності. Кожна із наведених систем може бути оптимальною з урахуванням особливостей діяльності конкретного суб'єкта та встановлених обмежень кожної системи. Також з метою оптимізації оподаткування, спрощення обліку та звітності підприємства ІТ-сектору можуть обирати варіанти оформлення договірних відносин із виконавцями. Найбільш популярними в ІТ сфері є застосування договорів ЦПХ (договорів підряду) з ФОП, за якими підприємство-замовник не нараховує та не сплачує єдиний внесок, ПДФО та військовий збір. ФОП платник єдиного податку також має можливість мінімізувати податкове навантаження через вибір оптимальної ставки, враховуючи обсяг щомісячних доходів та умови роботи.

Представлене порівняння альтернативних законопроектів у частині зміни оподаткування суб'єктів ІТ-галузі показало, що в результаті прийняття будь-якого варіанту законопроекту суттєво зросте податкове навантаження на суб'єктів ІТ-сфери, що матиме стримуючий вплив на подальший розвиток галузі.

Перспективами подальших досліджень вбачається удосконалення інформаційних моделей бухгалтерського обліку на підприємствах ІТ-галузі, розробка математичних моделей вибору оптимальної системи оподаткування суб'єктами ІТ-сфери.

Список використаної літератури

1. Більовська О. А. Конкурентоздатність ІТ-галузі та ІТ-аутсорсингу в Україні: шляхи оптимізованого управління. *Ефективна економіка*. 2015. № 6. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4161> (дата звернення: 01.10.2019).
2. Бурлаков О. С. Управління ризиками ІТ-аутсорсингу в сучасних умовах господарювання. *Інноваційна економіка*. 2013. № 8 (46). С. 341-343.
3. Винничук Р. О., Склярук Т. В. Особливості розвитку ІТ-ринку в Україні: стан та тенденції. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Логістика*. 2015. № 833. С. 3-8.
4. Карпова В. Оптимізація оподаткування ІТ-бізнесу за допомогою аутсорсингу. *Бухгалтер і закон*. URL: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008788(дата звернення: 20.09.2019).
5. Мусієнко Н. Податок на додану вартість в ІТ. *Юридична газета*. 2018. № 19-20. URL:<http://jur-gazeta.com/publications/practice/inshe/podatok-na-dodanu-vartist-v-it.html>(дата звернення 20.09.2019).
6. Тимошенко А.О. Оподаткування послуг в ІТ-сфері: проблеми та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 4. С. 46-52.
7. Семенуха Р. Український ІТ фронт: шанс на перемогу. *Економічна правда*. 2017. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2017/06/26/626457/>(дата звернення: 20.09.2019).
8. Prokopenko N., Hrabaryev N., Onishchenko A., Hrabaryeva K. IT financing: opportunities and risks. *Економіка і управління*. 2016. №1. С. 92-95.
9. ІТ в Україні – перспективи. URL:<https://ua.112.ua/statji/khoroshi-zarplaty-i-stabilne-zrostantia-shcho-z-sebe-predstavliaie-ukrainska-it-haluz-482651.html>(дата звернення: 25.09.2019).
10. Про Національну програму інформатизації:Закон України від 04.02.1998 р. № 74/98-ВР / Верховна Рада України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/74/98-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 25.09.2019).
11. Державна служба статистики України: веб-сайт.URL:<http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 20.09.2019).
12. Асоціація ІТ України: веб-сайт.URL: <https://itukraine.org.ua/pro-nas.html> (дата звернення: 20.09.2019).
13. Атамась С. Розвиток ІТ-галузі в Україні. Погляд збоку. URL: <https://news.finance.ua/ua/news/-/447679/sergij-atamas-rozvytok-it-galuzi-v-ukrayini-poglyad-zboku>(дата звернення: 20.09.2019).
14. Ганущак-Єфіменко Л.М. Особливості розвитку підприємництва в ІТ-сфері України. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 10. С. 55-67.
15. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 20.09.2019).
16. Для ІТ-шників в Україні придумали новий податок: стали відомі деталі. URL: <https://www.segodnya.ua/economics/business/dlya-it-shnikov-v-ukraine-privdumali-novyuy-nalog-goncharuk-raskryl-detali-1325890.html>(дата звернення: 20.09.2019).
17. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо розвитку креативних індустрій в Україні): проект Закону України від 14.03.2019 р. № 10094 – 1 / Верховна Рада України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=65684(дата звернення: 25.09.2019).

References

1. Bilovska O. (2015) Konkurentozdatnist IT-haluzi ta IT-outsorsynhu v Ukraini: shliakhy optymizovanoho upravlinnia [Competitiveness of IT industry and IT-outsourcing in Ukraine: ways

of optimized management]. *Effective economy*, vol. 6. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua>. (accessed: 01.10.2019).

2. Burlakov O. (2013) Upravlinnia ryzykamy IT-outsorsynhu v suchasnykh umovakh hospodariuvannia [A management of the risk of IT-outsourcing in the modern terms of menage]. *Innovative economy*, vol. 8 (46), pp. 341-343.

3. Vynnychuk R., Skliaruk T. (2015) Osoblyvosti rozvytku IT-rynku v Ukraini: stan ta tendentsii [Features of development of IT in Ukraine: the state and tendencies]. *Announcer of the National university "Lviv politehnic". Logistic*, vol. 833, pp. 3-8.

4. Karpova V. Optymizatsiia opodatkuvannia IT-biznesu za dopomohoiu outsorsynhu [Optimization of taxation of business IT is by means of outsourcing]. *Accountant and law*, Available at: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008788 (accessed: 20.09.2019).

5. Musiienko N. (2018) Podatok na dodanu vartist v IT [There is a tax value-added in IT]. *Legal newspaper*, vol. 19-20. Available at: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/podatok-na-dodanu-vartist-v-it.html> (accessed: 20.09.2019).

6. Tymoshenko A.O. (2018) Opodatkuvannia posluh v IT-sferi: problemy ta perspektyvy [Taxation of services in IT: problems and prospects]. *Economy and state*, vol. 4, pp. 46-52.

7. Semenukha R. (2017) Ukrainyskyi IT front: shans na peremohu [Ukrainian IT front: chance on victory]. *Economic true*. Available at: <https://www.epravda.com.ua/columns/2017/06/26/626457/> (accessed: 20.09.2019).

8. Prokopenko N., Hrabaryev N., Onishchenko A., Hrabaryeva K. (2016) IT financing: opportunities and risks. *Economy and management*, vol.1, pp.92-95.

9. IT v Ukraini – perspektyvy [IT in Ukraine are prospects]. Available at: <https://ua.112.ua/statji/khoroshi-zarplaty-i-stabilne-zrostantia-shcho-z-sebe-predstavliaie-ukrainska-it-haluz-482651.html> (accessed: 25.09.2019).

10. Pro Natsionalnu prohramu informatyzatsii: Zakon Ukrainy vid 04.02.1998 r. # 74/98-VR / Verkhovna Rada Ukrainy. [About the National program of informatization: Law of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/74/98-%D0%B2%D1%80> (accessed: 25.09.2019).

11. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrain [Government service of statistics of Ukraine]. Web site. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed: 20.09.2019).

12. Asotsiatsiia IT Ukrainy [Association of IT of Ukraine]. Website. URL: <https://itukraine.org.ua/pro-nas.html> (accessed: 20.09.2019).

13. Atamas S. Rozvytok IT-haluzi v Ukraini. Pohliad z boku [Development of IT-galuzi is in Ukraine. Look from one side]. Available at: URL: <https://news.finance.ua/ua/news-/447679/sergij-atamas-rozvytok-it-galuzi-v-ukrayini-poglyad-zboku> (accessed: 20.09.2019).

14. Hanushchak-Yefimenko L.M. (2016) Osoblyvosti rozvytku pidpriemnytstva v IT-sferi Ukrainy [Features of development of enterprise are in the IT-services of Ukraine]. *Actual problem of economy*, vol. 10, pp. 55-67.

15. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. # 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrainy [Internal revenue code of Ukraine: Law of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (accessed: 20.09.2019).

16. Dlia IT-shnykiv v Ukraini pryduvaly novyi podatok: staly vidomi detali [For IT-entities in Ukraine thought of a new tax: the known details became]. Available at: URL: <https://www.segodnya.ua/economics/business/dlya-it-shnikov-v-ukraine-pridumali-novyy-nalog-goncharuk-raskryl-detali-1325890.html> (accessed: 20.09.2019).

17. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy (shchodo rozvytku kreatyvnykh industrii v Ukraini): proekt Zakonu Ukrainy vid 14.03.2019 r. # 10094 – 1 / Verkhovna Rada Ukrainy. [About change of Internal revenue code of Ukraine: project to Law]. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=65684 (accessed: 25.09.2019).