

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32837/chern.v0i6.298>**М. А. Крутько**

доктор економічних наук, доцент,

доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування

Державного біотехнологічного університету

[orcid.org/0000-0002-9474-104X](https://orcid.org/0000-0002-9474-104X)

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

У статті розглянуто поняття і проблемні аспекти правового регулювання оподаткування електронної комерції: національний та зарубіжний досвід. Світова глобалізація та інформатизація зумовили об'єднання локальних сітєвих мереж у глобальний інтернет-простір, що призводить до трансформації суспільних відносин, зокрема і у сфері торгівлі. Наразі сфера електронної комерції стрімко розвивається та є окремим сегментом економіки країни, що має приносити прибутки до державного бюджету, але, враховуючи наявну загальну систему оподаткування за чинним Податковим кодексом України, більшість підприємців залишає свою діяльність в тіні, про що говорять дослідження, отримані в процесі аналізу проблемних питань правового регулювання оподаткування електронної комерції в Україні та дослідження в сфері міжнародного досвіду оподаткування на прикладі США та країн Європи. Визначено, що аби мінімізувати втрати державного бюджету, доцільним є встановлення окремої спрощеної системи оподаткування електронної комерції та надання державної підтримки суб'єктам господарювання задля сприяння виходу з тіньового сектору економіки. Важливим є гармонізація національного податкового законодавства та приведення його у відповідність до міжнародних принципів оподаткування (нейтральність, ефективність, визначеність і простота, дієвість і справедливість, гнучкість). З метою вдосконалення нормативно-правового регулювання важливим є також створення окремого закону, де буде визначено головні шляхи та інструменти державного регулювання електронного сегменту національної економіки, а також основний порядок оподаткування суб'єктів у сфері електронної комерції, прописано ставки основних податкових зборів та врегульована державна підтримка для нових суб'єктів у вигляді податкових канікул, що стане сприятливим фактором їх розвитку на етапі становлення.

*Ключові слова:* правове регулювання, електронна комерція, оподаткування електронної комерції, національний досвід провадження електронної комерції, міжнародний досвід провадження електронної комерції.

### **Krutko M. A. PROBLEMATIC ASPECTS OF LEGAL REGULATION OF E-COMMERCE TAXATION: NATIONAL AND FOREIGN EXPERIENCE**

The article considers the concepts and problematic aspects of legal regulation of e-commerce taxation: national and foreign experience. Conclusions. Globalization and informatization have led to the integration of local area networks into the global Internet space, which leads to the transformation of public relations, including in the field of trade. Currently, the field of e-commerce is developing rapidly and is a separate segment of the country's economy, which should bring revenue to the state budget, but given the current system of general taxation under the current Tax Code of Ukraine, most entrepreneurs leave their activities in the shadows. legal regulation of e-commerce taxation in Ukraine and research in the field of international tax experience on the example of the United States and Europe. It is determined that in order to minimize the losses of the state budget, it is expedient to establish a separate simplified system of e-commerce taxation and provide state assistance to business entities to facilitate exit from the shadow sector of the economy. It is important to harmonize national tax legislation and bring it in line with international tax principles (neutrality; efficiency; certainty and simplicity; efficiency and fairness; flexibility). Improving regulations can also be considered the creation of a separate law, which will define the main ways and tools of state regulation of the electronic segment of the national economy, as well as the basic taxation of entities in the field of e-commerce, prescribed basic tax rates and regulated state support for new subjects in the form of tax holidays, which will be a favorable factor in their development at the stage of formation.

*Key words:* legal regulation, e-commerce, e-commerce taxation, national experience of e-commerce, international experience of e-commerce.

**Постановка проблеми.** Світова глобалізація та інформатизація зумовили об'єднання локальних сітєвих мереж у глобальний інтернет-простір, що призводить до трансформації суспільних відносин, зокрема і у сфері торгівлі. Враховуючи стрімкі темпи розвитку та популяризації ІТ та web-технологій, а також сучасну ситуацію з пандемією COVID-19, сфера електронної комерції набирає оберти та швидко нарощує обсяги на світовому ринку, ніби формуючи собою окрему галузь економіки. Ці показники беззаперечно вказують на те, що на найближче майбутнє е-комерція буде однією із з найпоширеніших засобів та інструмен-

тів для реалізації товарів, а отже, дослідження проблематики правового регулювання оподаткування та напрацювання ефективного механізму вирішення цих проблемних аспектів для цього виду бізнесу є вкрай актуальним, адже в Україні наявні численні проблеми у сфері оподаткування суб'єктів господарювання (серед них основною є недосконалість податного законодавства), що негативно впливають на показники фіскальної ефективності податків та зборів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Науково-теоретичну основу питання оподаткування електронної комерції в Україні становлять

дослідження, напрацьовані такими науковцями, як Т.О. Татарова, Л.І. Гончаренко, А.М. Береза, А.В. Корень, І.Т. Балабанов, Н.М. Борейко та інші. Зважаючи на стрімкий розвиток суспільних відносин, а також на прагнення України до європейської інтеграції, вбачаємо доцільним продовжити дослідження тематики оподаткування е-комерції в Україні, особливу увагу приділивши проблемним аспектам правового регулювання оподаткування електронної торгівлі в Україні, а також проаналізувати міжнародний досвід розвинених країн з цієї проблематики.

**Мета статті** полягає в аналізі сучасного стану правового регулювання оподаткування електронної комерції в Україні, виявленні основних проблем, а також напрацьованні ефективного механізму боротьби з негативними аспектами правового регулювання оподаткування електронної комерції, врахувавши при цьому досвід зарубіжних країн з цього питання.

**Виклад основного матеріалу.** Станом на сьогодні електронна комерція є однією із основних ланок торгівельних відносин як на локальному рівні, так і на міжнародній арені в аспекті всесвітнього товарообороту. Тому дослідження правових питань оподаткування е-комерції є вкрай важливим. За доцільне вважаємо розпочати це дослідження з розкриття поняття «електронна комерція», а також виокремлення її основних елементів та особливостей. Здебільшого зарубіжні автори, пояснюючи поняття «електронна комерція», узагальнюють її як таку діяльність, що охоплює всі типи електронних транзакцій між організаціями та зацікавленими особами. Таке визначення є узагальнюючим, бо сутність електронної комерції розглядається тільки з позиції взаємодії між учасниками електронних транзакцій [3, с. 56]. В. Желіховський пропонує визначати електронну комерцію як систему взаємовідносин у сфері здійснення обміну даними (електронними документами) та інформацією між суб'єктами господарювання з використанням глобальної мережі Інтернет, а В. Єлін, А. Жарова та М. Дем'янець своєю чергою вважають, що під електронною підприємницькою (комерційною) діяльністю належить розуміти сукупність процесів, спрямованих на перерозподіл товарів, робіт і послуг, які формуються в процесі здійснення суб'єктами господарювання підприємницької діяльності, а також процесів, спрямованих на забезпечення такого перерозподілу в мережі Інтернет [9, с. 59]. В Україні на законодавчому рівні поняття електронної комерції міститься у п. 1 ч. 1 статті 3 ЗУ «Про електронну комерцію», де зазначено, що електронна комерція – це відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистан-

ційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру.

Отже, резюмуючи думки всіх вчених, пропонуємо власний погляд на визначення поняття «електронна комерція», яка повинна розглядатися як ефективна бізнес-платформа для взаємодії суб'єкта господарювання зі споживачами відповідно до їх потреб, що реалізується через мережу Інтернет з використанням сучасних інформаційних технологій та комунікаційних засобів. Для повного та всебічного розуміння поняття «електронна комерція» слід виділити її основні ознаки: 1) комплексність (електронна комерція є системним поняттям, котре включає в себе відносини у сфері електронних документів та документообігу, у сфері укладення правочинів, у сфері використання електронних підписів); 2) наявність мережі електрозв'язку (середовищем для вчинення правочинів та надання банківських послуг є мережа електрозв'язку); 3) невичерпність переліку правочинів, які можуть укладатися з використанням мережі електрозв'язку [7]. Електронна комерція як система включає в себе: суб'єкти електронного бізнесу (виробники, продавці, посередники, покупці, споживачі), процеси (реалізація продукції та послуг, маркетинг, розрахункові операції тощо) та мережі (як внутрішньо фірмові, так і глобальні). Всі компоненти електронної комерції перебувають у взаємозв'язку завдяки засобам мережевого зв'язку [8].

Попри стрімкий розвиток електронної комерції у світовому просторі, в Україні сфера інтернет-комерції розвивається не так швидко і має більш скромні інвестиції, зокрема, через недосконалість законодавства у сфері е-комерції. Перед малими і середніми суб'єктами підприємницької діяльності відкриваються величезні можливості під час використання інтернету та електронної комерції, що дозволяє займатися господарською діяльністю за незначних фінансових затрат й отримувати доступ до світового ринку збуту продукції [2]. Високі прибутки, а отже, за логікою, податкові надходження до державного бюджету повинні стрімко зростати, проте наявність негативних аспектів та прогалин у нормативно-правовому регулюванні оподаткування електронної комерції створюють значні перешкоди на цьому шляху, зокрема: спостерігається незначна кількість зареєстрованих платників податків цієї сфери та присутній високий ступінь недовіри до господарських операцій у мережі Інтернет, а отже, процвітає тіньова економіка. Оподаткування сфери інтернет-комерції є відносною новелою для всього світу, проте розвинені країни (США та окремі країни Європи) вже напрацьовали певний досвід правового регулювання цього сегменту публічних фінансів.

Правове регулювання електронної комерції в Україні здійснюється такими законодавчими актами: Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, ЗУ «Про захист прав споживачів», а також спеціальний закон «Про електронну комерцію». Прийняття спеціального закону повинно було забезпечити ефективний механізм законодавчої підтримки сфери е-комерції, врегулювати виконання онлайн-угод між постачальниками та замовниками та встановити належний порядок їх оподаткування. Але, попри прийняття спеціального законодавства, існує низка проблем у нормативно-правовому забезпеченні оподаткування інтернет-комерції, які зумовлені унікальністю характеру електронної комерції, а саме відсутністю географічних кордонів, місць проведення угод та появи нових платіжних систем, що своєю чергою призводить до втрати податкових надходжень до бюджету країни [4, с. 192].

Оподаткування електронної комерції наразі здійснюється за загальними та спрощеними принципами нарахування і сплати податків та зборів без урахування специфіки цього виду діяльності. Використання загальних правил оподаткування суб'єктів електронної комерції призводить до практично повної втрати контролю над величезними фінансовими ресурсами та виведення їх з-під оподаткування, а також дає змогу занижувати основні показники податкової бази. Недосконалість національного законодавства у цій сфері зумовлює те, що інтернет-підприємства фактично не є такими, що підлягають оподаткуванню (або не підлягають оподаткуванню через відсутність заснованого на законі механізму такого оподаткування), та загалом випадають зі сфери державного та податкового регулювання [6, с. 209]. Тобто використання загальних норм Податкового кодексу щодо оподаткування комерції дозволяє кожному суб'єкту господарювання обирати форму оподаткування, останні своєю чергою обирають спрощену форму з огляду на можливість легально працювати, помірно податкове навантаження, а також спрощений податковий облік та звітність, тим самим стимулюючи тонізацію електронної комерції як економічного сегменту. Тому, на нашу думку, ефективним засобом для виходу з тіні було б упровадження додаткової групи у спрощеній системі оподаткування для суб'єктів електронної комерції, що враховувала б особливості діяльності в цій сфері і дозволяла створити передумови для поліпшення її розвитку. Варто також наголосити на важливості підтримки державою бізнесу у сфері електронної комерції під час пандемії, зміні податкового законодавства під реалії сьогодення [12, с. 285].

Гострою є проблема нелегальної господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності із використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, які таким чином ухиляються від

сплати податкового зобов'язання, а використання інтернет-мережі дозволяє такому суб'єкту залишатися в тіні адже правопорушник особисто не присутній на місці злочину, чим і ускладнюється правове регулювання податкових відносин в інформаційній сфері. Цю проблему допоможе вирішити створення Етичних правил інтернет-провайдерів, норми в таких правилах повинні бути спрямовані на регулювання та дотримання відповідних правил у сфері надання послуг в мережі Інтернет та забезпечення безпеки у сфері купівлі-продажу та реалізації товарів дистанційним способом. Прийняття вищезгаданих правил дозволить збільшити податкові надходження до державного бюджету України від здійснення операцій електронної торгівлі через глобальну інформаційну мережу Інтернет, а що саме головне – дозволить органам кіберполіції та державній фіскальній службі розкривати шахрайські дії в інформаційно-телекомунікаційній сфері [11].

Доцільним також вважаємо виділити проблему податкового адміністрування як одну з ключових проблем під час здійснення оподаткування суб'єктів електронної комерції. Однією з основних функцій фінансового контролю є податковий контроль. Відповідно до положень Податкового кодексу України податковий контроль можна тлумачити як систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Специфіка сфери електронної комерції зумовлює наявність певних перешкод під час здійснення податкового контролю, задля подолання яких необхідно здійснити такі заходи: 1) обов'язкова реєстрація та постановка на податковий облік суб'єктів підприємницької діяльності у сфері е-комерції; 2) запровадити ефективний та дієвий механізм контролю електронних платіжних систем платника податку (суб'єкта господарювання), тобто контролювати надходження платежів за надані послуги від споживача; 3) взяти під контроль та здійснювати ліцензування цифрових товарів та послуг; 4) міжнародне співробітництво з податковими органами інших держав задля удосконалення здійснення податкового контролю в Україні.

Тобто, попри значний крок у сфері інтернет-торгівлі шляхом прийняття ЗУ «Про електронну комерцію», більшість проблем у цій сфері залишаються невирішеними. Впровадження в дію положень цього закону ускладнюється тим, що більша частинна ринку онлайн-комерції знаходиться в тіні. На нашу думку, в контексті цього необхідно

дослідити досвід розвинених зарубіжних країн та проаналізувати їх методи правового забезпечення оподаткування сфери електронної комерції.

Однією з перших країн, що звернула увагу на законодавче врегулювання оподаткування електронної комерції в правовій площині, були США, тобто країна, де фактично виникла електронна комерція. Правила оподаткування кожен штат встановлює самостійно, а це значить, що ставки, порядок сплати та звітності у кожному штаті і навіть у кожному місті можуть відрізнятися. Податок на продажі у сфері електронної комерції за Конституцією США ґрунтується на принципі «фізичної присутності», тобто податковий збір може стягуватися, лише якщо продавець та споживач фізично присутні в тому самому штаті. Під фізичною присутністю розуміється те, що покупець або продавець зареєстровані будь-яким чином у штаті та мають там власність або представництво. Попри таку автономію та конкуренцію між штатами, федеральний уряд ухвалив Закон про свободу від податку в інтернеті з метою стимулювання транзакцій електронної комерції з початковим періодом у три роки, який підлягав послідовному продовженню. Закон про свободу від податку в інтернеті має на меті уникнути введення нових податків, але не звільняє продажі з інтернету, які надалі будуть здійснюватись на тій же основі, що і фізичні продажі [10, с. 60]. Також США та Євросоюз запропонували спрощену процедуру сплати податків. Зокрема, пропонується постачання електронних продуктів прирівняти до поставки послуг і оподатковувати за місцем знаходження покупця, а нерезидентів реєструвати як платників ПДВ замість реєстрації постійного представництва. Нові адаптовані правила оподаткування електронної комерції ПДВ на території ЄС запроваджено ще 2002 р. Ці правила, з одного боку, дають можливість податковим органам ефективно здійснювати державний контроль у сфері електронної комерції, а з іншого – стимулювати суб'єктів господарювання до провадження законної економічної діяльності та вчасної сплати податків [14, с. 37].

Податковим комітетом Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у співпраці з Європейською Комісією й Всесвітньою туристичною організацією (ВТО) 08.10.1998 року в Оттаві на конференції ОЕСР було розроблено концепцію еволюційного розвитку Модельної конвенції щодо оподаткування електронної комерції й визначено такі загальні принципи оподаткування: нейтральність; ефективність; визначеність і простота; дієвість і справедливість; гнучкість [1, с. 52]. Оподаткування електронних (цифрових) послуг у країнах Європи до недавнього часу зводилося лише до податку на додану вартість (ПДВ). Так, під час надання послуг компанією фізичній особі – рези-

денту країни ЄС перша має отримати локальний ПДВ-номер і звітувати й оплачувати ПДВ у країні місцезнаходження споживача. Все змінилося з появою системи MOSS (розшифровується як «Mini One Stop Shop» та буквально означає «малий пункт комплексного обслуговування»), яка значно полегшила життя бізнесу в розрізі звітування і оплати ПДВ, оскільки за допомогою цієї системи не потрібно отримувати локальні ПДВ-номери в кожній країні ЄС, куди постачаються електронні послуги, достатнім вважається зареєструватись у системі і надати інформацію про кількість і суму продажу своїх електронних послуг у кожній країні ЄС, а вже далі система сама передає дані та оплату ПДВ у кожену країну, де виник цей податок [13].

Отже, дослідивши міжнародно-правовий досвід оподаткування електронної комерції, можна дійти висновку, що розвинені країни сприяють розвитку е-комерції шляхом встановлення ефективного та спрощеного механізму оподаткування інтернет-торгівлі, тим самим спонукаючи суб'єктів підприємницької діяльності легалізувати свої прибутки та платити податкові збори, а тому вирішення проблемних аспектів оподаткування електронної комерції в Україні можливо лише через гармонізацію податкових відносин шляхом співпраці податкових органів з суб'єктами господарювання. Це сприятиме розвитку електронної комерції, запобігатиме неправомірному використанню електронних мереж і забезпечить додаткові надходження до бюджету [5, с. 56–57].

**Висновки.** Таким чином, проаналізувавши проблемні питання правового регулювання оподаткування електронної комерції в Україні та дослідивши міжнародний досвід оподаткування на прикладі США та країн Європи, можна дійти висновку, що наразі сфера електронної комерції стрімко розвивається та є окремим сегментом економіки країни, що має приносити прибутки до державного бюджету, але, враховуючи наявну загальну систему оподаткування за чинним Податковим кодексом України, більшість підприємців залишає свою діяльність в тіні. Щоб мінімізувати втрати державного бюджету, доцільним, на нашу думку, є встановлення окремої спрощеної системи оподаткування електронної комерції та надання державної підтримки суб'єктам господарювання задля сприяння виходу з тіньового сектору економіки. Також не менш важливим є гармонізація національного податкового законодавства та приведення його у відповідність до міжнародних принципів оподаткування (нейтральність, ефективність, визначеність і простота, дієвість і справедливість, гнучкість). Як варіант удосконалення нормативно-правового регулювання можна розглядати також створення окремого закону, де буде визначено головні шляхи та інструменти державного регулювання електронного сегменту національної

економіки, а також основний порядок оподаткування суб'єктів у сфері електронної комерції, прописано ставки основних податкових зборів та врегульована державна підтримка для нових суб'єктів у вигляді податкових канікул, що стане сприятливим фактором їх розвитку на етапі становлення.

### Література

1. Белік І. Б. Міжнародно-правовий досвід оподаткування електронної комерції. *Форум права*. 2013. № 2. С. 49–54.
2. Борейко Н. М. Оподаткування електронної комерції : дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : 08.00.08. Ірпінь. 2015. 274 с.
3. Виноградова О. В. Електронна комерція в епоху диджиталізації. *Причорноморські економічні студії. Серія: економіка та управління підприємствами*. 2020. Випуск 53. С. 55–61.
4. Ісмаїлов М. Е. Проблеми оподаткування електронної комерції. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2015. № 52. С. 191–201.
5. Коваль В. В. Державне регулювання та обліково-аналітичне забезпечення розвитку електронної комерції у споживчому секторі. *Проблеми економіки. Серія: Економіка та управління національним господарством*. 2016. № 3. С. 53–59.
6. Крохіна А. Державне регулювання та оподаткування Інтернет – торгівлі в Україні. *Вісник Львівського університету. Серія міжнародні відносини*. 2017. Випуск 41. С. 208–214.
7. Мачульський В. Електронна комерція і право. Презентація. 2019. <https://www.businesslaw.org.ua/electronna-comercia-i-pravo/>
8. Патраманська Л. Ю. Електронна комерція: переваги та недоліки. *Електронний журнал «Ефективна економіка»*. 2015. № 11. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4505>
9. Резнікова В. Поняття, значення та перспективи правового забезпечення електронної комерції в Україні. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2015. № 2. С. 58–72.
10. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції у Сполучених штатах Америки. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. Вип. 3(32). С. 59–64.
11. Субіна Т. В. Правове регулювання податкових відносин у сфері електронної торгівлі. НДІ фіскальної політики. 2020. <https://www.ndifp.com/1439/>
12. Товкун Л. В. Актуальні питання правового регулювання правового регулювання електронної комерції в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 9. 2020. С. 282–286.
13. Швиденко А. Оподаткування е-послуг: огляд світової практики. *Юридична Газета online*. 2020. № 19. <https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/opodatkuvannya-eposlug-oglyad-svitovoyi-praktiki.html>
14. Шемет А. Д. Податкове регулювання інноваційних форм торгівлі в Україні. *Інвестиції: практика та досвід. Серія: інновації та розвиток*. 2010. № 15. С. 35–38.
15. Крутько М. А. Теоретичні засади розвитку інтеграційних процесів у вітчизняному агропромисловому комплексі. *Збірник наукових праць*. ПДАА. 2015. С. 88–90.
16. Крутько М. А. Ідентифікація інтеграції в соціально-економічному розвитку України. *Вісник ХНТУСГ: Економічні науки*. 2016. № 174. С. 218–223.