

У монографії досліджено досвід провідних країн світу, що мають вагомий напрацювання у частині оподаткування електронної комерції. Здійснено моніторинг сучасного стану електронної комерції у вітчизняному сегменті мережі Інтернет. Проаналізовано практику оподаткування електронної комерції та його нормативно-правового забезпечення, а також здійснено економіко-математичний аналіз впливу макроекономічних факторів на обсяги електронної комерції та надходжень податків від оподаткування цієї діяльності в Україні. Розроблено науково-практичні рекомендації щодо удосконалення оподаткування електронної комерції в Україні.



ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ



ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ



ОПОДАТКУВАННЯ
ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ

Серія «Митна справа в Україні» заснована в 2001 р.
Її продовженнями є серія
«Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ
ДРУКОМ:
2017

- «Теорія держави і права»
- «Реформування податкової та митної системи України»
- «Історія митної діяльності»
- «Механізм державного управління митною справою»
- «Митна політика держави та її реалізація»
- «Митна справа України»
- «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
- «Державні цільові фонди»
- «Кваліфікаційно-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
- «Мікроскопічне фінансове право»
- «Концентрація інституту управління економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та скорочення мікрокоридор торгівлі»
- «Тактика розслідування фіскальних, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні вільного оподаткування компаній»
- «Інститут митної вартості імпортованих товарів в Україні: дискусійні питання та вектори розвитку»
- «Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
- «Соціокультурне значення як основа формування нової освітньої парадигми для глобального суспільства знань»
- «Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компетенції»
- «Податкова політика України»

ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ

Н.М. Борейко, Ю.М. Коваленко,
Т.Д. Краснова

ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
Університет державної фіскальної служби України
Науково-дослідний інститут фіскальної політики

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні»,
яку започатковано в 2015 р.

ОПОДАТКУВАННЯ

ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ

Монографія

*Борейко Наталія Миколаївна, Коваленко Юлія Михайлівна,
Краснова Тетяна Давидівна*

Київ
2017

УДК 336.221(477)
ББК 65.9(4Укр)261.41
Б 82

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету Державної фіскальної служби України
(протокол № 12 від 14.12.2016 р.)*

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Десятнюк Оксана МIRONIVNA – доктор економічних наук, професор, директор Навчально-наукового інституту інноваційних освітніх технологій Тернопільського національного економічного університету;

Пилипів Віталій Володимирович – доктор економічних наук, с.н.с., професор кафедри регіоналістики і туризму Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

Авторський колектив:

Борейко Н. М., Коваленко Ю. М., Краснова Т. Д.

Б 82 Оподаткування електронної комерції в Україні : [монографія] / Н. М. Борейко, Ю. М. Коваленко, Т. Д. Краснова. – К. : Алерта, 2017. – 230 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», том 105).

ISBN 478-966-337-468-0 (Серія)

ISBN 978-617-566-463-6 (Алерта)

У монографії розкрито передумови розвитку електронної комерції, висвітлено її сутність, основні ознаки та особливості, а також теоретичні засади оподаткування цієї діяльності. Досліджено досвід провідних країн світу, що мають вагомий напрацювання у частині оподаткування електронної комерції. Здійснено моніторинг сучасного стану електронної комерції у вітчизняному сегменті мережі Інтернет. Проаналізовано практику оподаткування електронної комерції та його нормативно-правового забезпечення, а також здійснено економіко-математичний аналіз впливу макроекономічних факторів на обсяги електронної комерції та надходжень податків від оподаткування цієї діяльності в Україні. Розроблено науково-практичні рекомендації щодо удосконалення оподаткування електронної комерції в Україні.

Монографію розраховано на науковців, практиків, викладачів та студентів вищих навчальних закладів, інших зацікавлених читачів.

ISBN 478-966-337-468-0 (Серія)
ISBN 978-617-566-463-6 (Алерта)

УДК 336.221(477)
ББК 65.9(4Укр)261.41
© Борейко Н. М., Коваленко Ю. М.,
Краснова Т. Д., 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. НАУКОВІ ОСНОВИ СТАНОВЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ	7
1.1. Передумови розвитку та сутність електронної комерції в глобальному інформаційному просторі.....	7
1.2. Суб'єкти електронної комерції та види їх електронної комерційної взаємодії	20
1.3. Теоретичні аспекти оподаткування електронної комерції	30
1.4. Тенденції оподаткування електронної комерції у провідних країнах світу... 44	
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ.....	64
2.1. Специфіка електронної комерції у вітчизняному сегменті мережі Інтернет	64
2.2. Практика оподаткування електронної комерції та його нормативно-правового забезпечення.....	80
2.3. Вплив макроекономічних факторів на динаміку обсягів електронної комерції та податкових надходжень від її оподаткування.....	104
РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ.....	121
3.1. Запровадження спеціального податкового режиму для оподаткування електронної комерції.....	121
3.2. Напрями модернізації податкового адміністрування електронної комерції	145
ВИСНОВКИ	161
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	167
ДОДАТКИ.....	190

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- ВВП – валовий внутрішній продукт;
ВР України – Верховна Рада України;
ГКУ – Господарський кодекс України;
ДФС України – Державна фіскальна служба України;
ЕБ – електронний бізнес;
ЕК – електронна комерція;
ЕТ – електронна торгівля;
ЕЦП – електронний цифровий підпис;
ЄП – єдиний податок;
ЄС – Європейський Союз;
ЗУ – Закон України;
ІКТ – інформаційно-комунікаційні технології;
КМУ – Кабінет Міністрів України;
МПА – Міжнародна податкова асоціація;
НАУЕТ – Національна асоціація учасників електронної торгівлі;
НБУ – Національний банк України;
ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку;
ПДВ – податок на додану вартість;
ПКУ – Податковий кодекс України;
ППП – податок на прибуток підприємств;
СВД США – Служба внутрішніх доходів Сполучених Штатів Америки;
СГД – суб'єкт господарювання;
UEPLAC (Ukrainian–European Policy and Legal Advice Centre) –
Українсько-Європейський дорадчий центр з питань законодавства.

ВСТУП

В Україні мають місце численні проблеми у сфері оподаткування суб'єктів господарювання, що негативно впливають на показники фіскальної ефективності податків. Недосконалість податкового законодавства залишається основним фактором скорочення податкових надходжень, звуження бази оподаткування та зниження конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів господарювання. Особливої гостроти зазначені проблеми набули з появою електронної комерції, як специфічного виду господарської діяльності, – одного з основних способів підтримки і розвитку малого та середнього бізнесу, що дозволяє займатися господарською діяльністю при незначних фінансових затратах й отримувати доступ до світового ринку збуту продукції.

Незважаючи на стрімкий розвиток електронної комерції, спостерігається незначна кількість зареєстрованих платників податків цієї сфери, недовіра до господарських операцій у мережі Інтернет, а також недостатній розвиток інформатизації. У майбутньому ж податкові надходження від цієї діяльності стануть вагомим джерелом наповнення бюджету держави. Тому удосконалення оподаткування електронної комерції з урахуванням особливостей здійснення господарської діяльності в мережі Інтернет є актуальною науковою та практичною проблемою.

Багатогранна проблематика оподаткування електронної комерції є предметом дискусій та наукового аналізу багатьох науковців і практиків. Серед вітчизняних науковців ґрунтовні дослідження теоретичних положень електронної комерції та сучасних наукових підходів до її оподаткування здійснювали А. Береза, В. Брижко, А. Грехов, В. Желіховський, Ю. Коваленко, І. Козак, В. Коротун, М. Макрова, В. Міщенко, А. Новицький, В. Плескач, С. Ріппа, Л. Тимченко, І. О. Трубін, В. Цимбалюк, А. Шаповалов, М. Швець, Ф. Шевченко, Г. Юрчук та ін. Окремим питанням методології оподаткування присвячені наукові праці В. Андрущенка, З. Варналія, О. Данілова, О. Десятнюк, В. Мельника, П. Мельника, С. Онишко, Ю. Сибіряньської, Л. Тарангул, А. Чухна, К. Швабія та ін.

Серед зарубіжних вчених значний внесок у дослідження теоретичних аспектів електронної комерції та її оподаткування зробили В. Алексунін, Н. Васильєва, Е. Вінстон, В. Дік, Г. Дункан, В. Звасс, І. Евод, С. Ільїчов,

Р. Калакота, Д. Козьє, А. Корень, І. Мелешенко, Ж. Писаренко, В. Родигіна, А. Саммер, Д. Страусс, В. Танзі, А. Тедєєв, Л. Фролова, Р. Фрост та ін.

Відаючи належне високому фаховому рівню наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних учених, які сформували вагому теоретико-методологічну базу електронної комерції та її оподаткування, сучасний стан наукової розробки цієї проблематики потребує подальшого вивчення. На сьогодні електронна комерція є маловивченою сферою господарської діяльності, де не сформовано єдині підходи до визначення її сутності, не досліджено фактори, що впливають на динаміку її обсягів, а також надходжень від оподаткування.

Виходячи із вищезазначеного, метою даного монографічного дослідження є вирішення комплексу теоретичних і практичних питань, а саме:

- узагальнити наукові підходи та поглибити теоретичні засади електронної комерції;
- розкрити економічний зміст електронної комерції та з'ясувати її роль у сфері оподаткування;
- вивчити досвід оподаткування електронної комерції у провідних країнах світу з можливістю адаптації його окремих елементів в Україні;
- провести моніторинг показників електронної комерції у вітчизняному сегменті мережі Інтернет для виявлення ключових тенденцій її функціонування в Україні;
- оцінити практику оподаткування електронної комерції та його нормативно-правове забезпечення в Україні;
- визначити вплив макроекономічних факторів на динаміку обсягів електронної комерції та надходжень від її оподаткування;
- проаналізувати динаміку втрат бюджету держави від тіньового сегменту електронної комерції виду „бізнес-споживач”;
- розробити науково-практичні рекомендації щодо удосконалення системи оподаткування та податкового адміністрування електронної комерції в Україні.

Вирішення зазначених питань дозволить обґрунтувати теоретико-методичні засади і розробити практичні рекомендації щодо удосконалення оподаткування електронної комерції в Україні.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВІ ОСНОВИ СТАНОВЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

1.1. Передумови розвитку та сутність електронної комерції в глобальному інформаційному просторі

Друга половина минулого століття ознаменувалася кардинальними змінами, що мали місце у всіх сферах життєдіяльності суспільства. Відбувся перехід від індустріального до постіндустріального суспільства, який спочатку кваліфікувався як перехідний період і мав ознаки нової технологічної революції, зберігаючи виробничі структури індустріальної цивілізації [20, с. 68]. Зазначені зміни вплинули на характер здійснення господарської діяльності, зокрема й на оподаткування суб'єктів господарювання.

За твердженням Д. Белла, постіндустріальне суспільство – це суспільство, в економіці якого пріоритет від переважного виробництва товарів перейшов до виробництва послуг, проведення досліджень, організації системи освіти і підвищення якості життя, у якому клас технічних фахівців став основною професійною групою і, що найважливіше, в якому впровадження нововведень все більшою мірою залежить від досягнень теоретичного знання [7].

Вагомий внесок у дослідженні постіндустріалізму належить французькому вченому М. Кастельсу, який, розвиваючи і доповнюючи ідеї Д. Белла та Е. Тоффлера, у своєму тритомному дослідженні „Інформаційна ера” (1996–1998 рр.), виділив три етапи історії людства: аграрний, індустріальний, інформаційний (постіндустріальний) і довів, що держава відіграє вирішальну роль у формуванні нового суспільства шляхом стримування розвитку нових технологій, або сприяння цьому розвитку [228, с. 17].

Аграрне суспільство було спрямоване на натуральне виробництво, індустріальне – на виробництво та споживання промислових товарів, а постіндустріальне, характеризується, перш за все, виробництвом і споживанням інтелектуальної продукції, яка є результатом розумової діяльності людини [72].

Стрімкий розвиток інформаційних технологій та їх проникнення в економіку змінили співвідношення традиційних галузей виробництва. Інформація перетворилася на товар, що існує на ринку і має свою ціну. За назвою основного ресурсу „інформація” нині поряд з терміном

„постіндустріальне суспільство” широко застосовується термін „інформаційне суспільство” [9, с. 265]. З розвитком останнього відбувається комп’ютеризація усіх сфер життєдіяльності, автоматизація процесів виробництва, змінюється спосіб життя, а кордони між державами втрачають свою актуальність. Важливого значення набуває виробництво інформаційної (інтелектуальної), а не матеріальної продукції (товарів, робіт, послуг) і швидкість передачі інформації [72]. Індустріальна робоча сила перетворюється на інформаційну, оскільки з’явилася велика кількість інформації, яку необхідно своєчасно та ефективно використовувати [3, с. 10].

Власне, вперше термін „інформаційне суспільство” сформулювали японські вчені Й. Масуда та Ю. Хаяші в 60-х рр. XX ст. Зокрема, Й. Масуда визначив, що інформаційним є суспільство, у якому інформаційні цінності більш значущі ніж матеріальні, а економіка оцінює капітал, втілений у знаннях вище, ніж капітал, втілений у матеріальній формі [7]. В. Плєскач визначає інформаційне суспільство, як нову форму організації суспільства, в якому основними ресурсами виробництва є інформація і знання, якому характерне збільшення ролі інформації та знань, зростання частки інформаційних продуктів і послуг у валовому внутрішньому продукті (далі – ВВП) й створення єдиного інформаційного простору [138, с. 58].

Активний розвиток теорії інформаційного суспільства припав на 80–90 рр. XX ст. і знайшов своє відображення у працях відомих західних учених М. Кастельса, Ф. Махлупа, Т. Умесао та багатьох інших, які акцентували увагу на розвитку інформаційної індустрії, значному поширенні нових інформаційних технологій, формуванні комплексу інформаційних галузей до окремого сектору, зокрема, електронного бізнесу (далі – ЕБ) та його складової – електронної комерції (далі – ЕК). Розвиток останньої відбувається настільки стрімко й різнобічно, що фахівцям складно порівняти її з чимось подібним. І. Евод, досліджуючи вплив ЕК на суспільство у XXI ст., дійшов висновку, що вона перевищила масштаби поширення радіо у 20–ті рр., телебачення у 50–ті рр. і персональних комп’ютерів у 80–ті рр. XX ст. [216, с. 27]. Це вказує на те, що у подальшому ЕК матиме вагомий вплив на світову економіку. Історичний розвиток комерції становить сотні років, а з часу виникнення ЕК минуло лише кілька десятиліть, що порівняно з історією інших галузей економіки здається незначним проміжком часу, однак її розвиток відбувається досить інтенсивно.

Становлення інформаційного суспільства спричинило трансформування економічних відносин і перенесення їх до віртуального простору. У довідковій літературі термін „віртуальний” тлумачиться як умовний, уявний, реально не існуючий [33, с. 189]. Сьогодні цей термін

застосовується до предметів, що не мають фізичного виміру, а існують тільки в електронному (цифровому) вигляді. Сформувалося поняття „електронний ринок”, яке визначається вченими як система економічних відносин у віртуальному просторі, що виникають між суб’єктами економічної діяльності щодо купівлі-продажу товарів (послуг) шляхом інформаційно-комунікаційних технологій (далі – ІКТ), де покупці і продавці можуть зустрітися і взяти участь у комерційній діяльності [137, с. 522].

Внаслідок трансформаційних змін в економіці з’явилося поняття „постіндустріальна економіка”, яку окремі автори характеризують термінами „нова економіка” або „економіка знань”, тобто, економіка, що базується на знаннях.

А. Чухно, досліджуючи постіндустріальну економіку, стверджував, що сучасне економічне зростання перебуває у тісному взаємозв’язку з науково-технічним прогресом та інтелектуалізацією основних факторів виробництва. Частка нових знань, що реалізуються у новітніх технологіях, обладнанні, освіті, організації виробництва становить 80–95 % приросту ВВП розвинених країн. Упровадження новітніх технологій стало визначальним чинником ринкової конкуренції, підвищення ефективності виробництва та поліпшення якості товарів і послуг [211]. В. Плескач аргументовано доводить, що суспільство невпинно рухається до інформаційної епохи, у якій електронний сектор є вагомим частиною економіки та бізнесу, що функціонує у глобальному електронному ринку – мережі Інтернет [138, с. 15]. Тож електронний ринок є сукупністю економічних відносин у глобальному інформаційно-комунікаційному середовищі, де операції (купівля, продаж, укладення угод тощо) здійснюються в електронному вигляді без обов’язкової фізичної присутності сторін.

Е. Тоффлер свого часу констатував, що „нова економіка” – це третя хвиля історичного процесу після аграрної та індустріальної [204]. У якості синонімів останньої на сьогодні використовуються поняття, як: 1) „інтернет-економіка” – господарська діяльність, яка здійснюється за допомогою електронних мереж (цифрових телекомунікацій). Технологічно мережева економіка є середовищем, у якому юридичні й фізичні особи можуть контактувати між собою з приводу спільної діяльності” [188]; 2) „електронна економіка” (англ. digital economy) – системно організована просторова структура відносин між економічними суб’єктами, яка включає індустрію створення та використання нових інформаційних технологій і продуктів, телекомунікаційні послуги, електронний бізнес, електронну комерцію, електронні ринки, телебанкінг та інші складові компоненти [210]. Концепцію електронної економіки вперше сформулював американський програміст

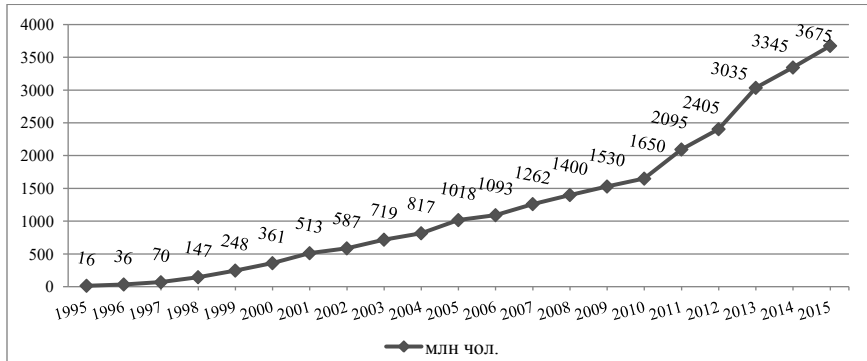
Н. Негропonte, основні ідеї якої відображено у праці „Життя у цифровому світі” (1995) [243], яка стала бестселером і перекладена 20 мовами світу.

На початку свого розвитку ЕК не сприймалася суспільством як окремий вид діяльності, де відбувалося лише перенесення традиційних комерційних операцій до мережі Інтернет. Поширення Інтернет не означало винайдення ЕК, адже її можна здійснювати й шляхом використання інших інформаційно-комунікаційних систем. Однак, саме створення мережі Інтернет (1995 р.) – найдешевшого засобу передачі інформації, сприяло стрімкому розвитку ЕК. Для останньої мережа Інтернет стала середовищем для здійснення господарської діяльності з метою отримання прибутку.

Як зазначає А. Грехов, саме інтенсивний розвиток електроніки та інформаційних технологій сприяв появі електронних мереж, а також трансформації традиційної комерції в електронну, створенню нового способу ведення бізнесу в мережі Інтернет – електронної комерції [45, с. 6]. Сьогодні майже кожне підприємство, організація чи установа має свій веб-сайт, де міститься комерційна інформація, що полегшує ведення бізнесу.

В. Желіховський акцентує увагу на тому, що „Інтернет – це трамплін для майбутнього грандіозного економічного стрибка, який приведе до усунення політичних кордонів. ... Уряди різних країн мають усвідомити економічну модель майбутнього та забезпечити її підтримку, а громадяни, користуючись Інтернет, повинні відчувати таку ж соціальну відповідальність, як і в інших сферах свого життя” [218, с. 15–16]. Нині головними особливостями мережі Інтернет є: 1) значна аудиторія користувачів та можливості до її необмеженого збільшення; 2) високошвидкісне й оперативне поширення інформації; 3) транскордонний характер обміну та поширення інформації; 4) здійснення операцій у режимі реального часу тощо [152, с. 300].

За даними Miniwatts Marketing Group [89] кількість інтернет-користувачів у світі стрімко зростає: якщо в 1995 р. вона становила близько 16 млн чол., то у 2015 р. – вже понад 3 675 млн чол., що складає 50,1 % населення світу (рис. 1.1).



Джерело: побудовано за даними компанії Miniwatts Marketing Group [89]

Рис. 1.1. Динаміка зростання кількості інтернет-користувачів у світі у 1995–2015 рр., млн чол.

Початковий етап розвитку ЕК обмежувався тільки можливістю її учасників розміщувати інформацію про свої товари та послуги в Інтернет. Однак, сьогодні ЕК є повністю самостійною діяльністю, а не тільки додатковим каналом розповсюдження товарів чи послуг, та інтегрує функції збуту, комунікаційні й аналітичні (на основі баз даних) [198, с. 22]. Як зазначає Г. Юрчук, завдяки мережі Інтернет відбулося формування нової моделі поведінки споживачів [224, с. 52]. На сьогодні Інтернет сприяє покращанню бізнес-показників і продуктивності. Зокрема, застосування Інтернет у компаніях малого бізнесу сприяє збільшенню продуктивності на 10 % [240].

Застосовуючи можливості Інтернет можна прискорити розвиток практично будь-якого виду бізнесу. Укладаючи угоди, сторони замість фізичного обміну чи безпосереднього контакту вдаються до електронного способу взаємодії. Компанії можуть обирати кращих постачальників, не переймаючись їх географічним розташуванням і територіальною віддаленістю, а також вийти на глобальний ринок зі своїми товарами та послугами [220, с. 32].

Цікавість до дослідження ролі й значення ЕК постійно зростає. Нині, серед учених немає одностайної думки щодо того, яку галузь людської діяльності включати до поняття „електронна комерція”. Це пов’язано з тим, що дане поняття можна розглядати як з економічної, так і з правової точки зору, адже воно запозичене із термінологічної бази зарубіжних наукових досліджень. При цьому вживаються різні поняття – „електронна торгівля”,

„електронна комерція”, „електронний бізнес”, що мають у собі різний зміст. Тому необхідно встановити сутність зазначених вище понять.

Зазвичай під торгівлею розуміють підприємницьку діяльність, пов'язану з купівлею (продажем) товарів. Такої ж точки зору дотримується й О. Ісаєв стверджуючи, що торгівля – це „заняття купівлею та продажем товарів з метою отримання прибутку” [84]. Радянський енциклопедичний словник трактує поняття „торгівля”, як „галузь народного господарства, яка реалізує товари шляхом купівлі-продажу” та поділяється на внутрішню (оптову й роздрібну) і зовнішню [190, с. 1356].

У Великому економічному словнику А. Борисова [27] дано декілька визначень торгівлі: 1) галузь господарства, економіки та вид економічної діяльності, об'єктом яких є товарообмін, купівля-продаж товарів, а також обслуговування покупців у процесі продажу товарів та їх доставки, зберігання товарів та їх підготовка до продажу; 2) комерція, купівля і продаж товарів.

В українському законодавстві найбільш узагальнене визначення торгівлі, що можна застосувати й до електронної, міститься у Законі України (далі – ЗУ) „Про ліцензування певних видів господарської діяльності” де зазначено, що торгівля – це будь-які операції, що здійснюються за договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, що передбачають передачу прав власності на товари [166]. Однак, у цьому визначенні не враховано послуги, адже вони також мають ознаки товару, тобто громадську споживчу вартість і надходяться у користуванні інших осіб, або споживаються останніми в процесі обміну. Такої ж думки дотримується й С. Ільчишин стверджуючи, що торгівля є особливим видом суспільно-корисної діяльності з обміну товарів і послуг шляхом купівлі-продажу з метою отримання прибутку [79, с. 160].

Нормативні документи [160; 171] містять такі поняття, як торгівля: 1) через Інтернет, телефон і телебачення – це різновид торгівлі поза магазинами, коли пропозиція та замовлення здійснюються за допомогою Інтернет, телефону, телебачення; 2) у режимі реального часу (on-line) – торгівля у режимі, за яким фіксація укладання біржової угоди та інформування учасників торгів про суттєві умови укладеної угоди відбуваються одночасно без затримки в часі. На противагу викладеному вище, у Господарському кодексі України (далі – ГКУ) не міститься визначення торгівлі, проте п. 1 ст. 263 має таку дефініцію, як господарсько-торгівельна діяльність, тобто діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання у сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також

допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг [43].

На нашу думку, визначення торгівлі, яке б враховувало сучасні реалії здійснення цієї діяльності, мав би містити проект ЗУ „Про внутрішню торгівлю”. Однак, останній містив визначення торговельної діяльності, як діяльності з купівлі-продажу товарів, у тому числі власного виробництва, або посередницька діяльність, у тому числі, з надання агентських, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробників (постачальників) до кінцевого покупця. Проте згаданий проект закону відхилений Урядом.

Щодо тлумачення „комерції” також є неоднозначність. Так, у „Енциклопедії бізнесмена, економіста, менеджера” за редакцією Р. Дяківа зазначено, що термін „комерція” походить від латинського „commercium”, і означає „вид торговельно-підприємницької діяльності, торговельну, комерційно-посередницьку діяльність, участь у торгівлі, у продажу товарів, нерухомості, цінних паперів, наданні послуг з метою одержання прибутків” [68, с. 288]. В „Економічній енциклопедії” „комерція” (лат. commercium – торгівля) – це „суспільно-необхідна діяльність на ринку товарів і послуг, завдяки якій досягаються ринкові взаємоузгодження і реалізація економічних інтересів усіх учасників суспільного відтворення” [63, с. 796]. Подібне трактування дано у „Великому економічному словнику”, де відзначено, що комерція – це підприємницька діяльність: торгова та торгово-посередницька діяльність, участь у продажу чи сприяння продажу товарів і послуг [27]. У „Сучасному тлумачному словнику російської мови” „комерція” визначається як торгівля, торгові операції, а „торгівля”, у свою чергу, трактується, як „діяльність з обігу, купівлі та продажу товарів або галузь народного господарства, яка забезпечує обіг товарів між виробництвом та споживанням” [191, с. 282, с. 836].

Отже, зазначене вище дає підстави вважати, що поняття „комерція” і „торгівля” є тотожними і для них характерні спільні ознаки, такі як: діяльність здійснюється з метою купівлі-продажу товарів і послуг; укладання угод з метою отримання прибутку, під час якої відбувається передача прав власності на товари, роботи, послуги й орієнтована на задоволення потреб споживачів. Таким чином, комерція – це суспільно-необхідна торговельно-підприємницька діяльність на ринку товарів і послуг, яка включає в себе поставку товарів і послуг з метою отримання прибутку.

Щодо вживання терміну „бізнес” (з англ. business – справа, діло), то останній визначається як „підприємницька, комерційна діяльність чи будь-яка інша діяльність, що не суперечить закону і спрямована на отримання прибутку” [63, с. 102]. За твердженням А. Кісельова „бізнес – поняття ширше, ніж підприємництво, і охоплює всі відносини, що виникають між

усіма учасниками ринкової економіки, включаючи не тільки підприємців, а й споживачів, найманих працівників, державні структури” [93].

Вперше поняття „електронний бізнес” (далі – ЕБ) застосоване у 90–х роках ХХ ст. компанією IBM (International Business Machines Corporation), як „перетворення основних бізнес-процесів за допомогою інтернет-технологій” [183, с. 87–102]. Наразі у наукових колах існують різні підходи до визначення ЕБ. Так Д. Страусс і Р. Фрост вважають, що ЕБ використовує такі цифрові технології, як Інтернет та сканери штрих-кодів для сприяння процесам купівлі-продажу і являє собою поєднання таких елементів, як: ЕК, комерційна обізнаність підприємства, управління взаємовідносинами зі споживачами, управління каналами постачання, планування ресурсів підприємства [247]. І. Евод розглядає ЕБ як поєднання найбільш важливих систем вирішення комерційних завдань з клієнтами безпосередньо через Інтернет, внутрішні й зовнішні корпоративні мережі [216].

Компанія „Price Waterhouse Coopers” характеризує ЕБ як „інтеграцію систем, процесів, організацій, ланцюгів, що створюють вартість, і ринків, що використовують Інтернет, і пов’язані з ним технології та концепції. Електронна комерція – тільки частина електронного бізнесу, обмежена, за своєю суттю, маркетингом і процесами продажу” [115, с. 52–53]. За визначенням ЮНІДО (комісія ООН з промислового розвитку) є чотири основні компоненти бізнесу: маркетинг; виробництво; продажі; платежі. Зазначено, якщо дві або більше складових реалізуються із застосуванням ІКТ, – бізнес є електронним.

В англійській мові поняття „бізнес” і „комерція” близькі за значенням, тому „електронний бізнес” (electronic business, e-business) та „електронна комерція” (electronic commerce, e-commerce) також близькі за значенням [95]. На початку дослідження ЕК ці поняття дійсно вживалися як синоніми, однак на сьогодні думки учених, серед яких Н. Васильєва [31], А. Корень [99, с. 24], Л. Фролова [208], Г. Юрчук [221] та інші, сходяться на тому, що поняття „бізнес” значно ширше і включає в себе комерцію. Ми також притримуємося такої позиції, однак зауважимо, що у вітчизняному законодавстві не застосовуються поняття „бізнес” і „комерція”, проте є поняття „господарська діяльність” (Податковий кодекс України, далі – ПКУ) і „господарська комерційна діяльність” (ГКУ).

Вивчення наукових праць В. Желіховського [70], А. Новицького, В. Гаркуші та інших [66] доводить, що поняття ЕК вужче і є складовою ЕБ, який охоплює всю систему відносин між партнерами й замовниками. До складу ЕБ відносять: електронну комерцію (e-commerce), електронний обмін інформацією (electronic data interchange, EDI), електронний рух капіталу (electronic funds transfer, EFS), електронний банкінг (e-banking), електронне

управління поставками (electronic supply management), електронні брокерські послуги (e-brokerage), електронні страхові послуги (e-insurance), електронний маркетинг (e-marketing) тощо.

Оскільки під час дослідження встановлено, що „комерція” і „торгівля” є тотожними поняттями, це дає підстави вважати, що й поняття „електронна комерція” і „електронна торгівля” теж тотожні, адже часто у наукових працях вітчизняних і зарубіжних дослідників, зокрема, А. Берези, І. Козак, Ф. Левченко [64], Г. Юрчук [221], М. Макарової [108], електронна торгівля розглядається як складова ЕК та ЕБ, або синонім ЕК. Зважаючи на існування у сучасній науковій літературі ряду поглядів на розуміння цих термінів, нами у роботі згруповано основні з них. Проведений аналіз наукових праць (див. додаток А) дав змогу зробити висновок, що вчені не виробили єдиного підходу до трактування поняття ЕК. Тому можна говорити про диференційований підхід до визначення сутності ЕК. Підходи вчених (див. додаток А) відображають не стільки намагання дослідників дати універсальне визначення ЕК, скільки є наслідком розгляду останньої через призму інтересів представників різних наукових шкіл.

Семантичний аналіз визначень ЕК та ЕТ (див. додаток Б) дозволив виокремити їх спільні ознаки: 1) купівля (продаж) товарів (робіт, послуг) через інформаційно-комунікаційні системи; 2) взаємодія між суб'єктами електронним способом у мережі Інтернет, або в іншій комунікаційній мережі; 3) торговельна діяльність; 4) основна мета – отримання прибутку; 5) підприємницька та пов'язана з нею непідприємницька діяльність; 6) частина ЕБ; 7) всі форми ділових (комерційних) взаємодій (транзакцій) між юридичними та фізичними особами.

На нашу думку, визначення ЕТ [259; 248; 95; 66; 65; 208, с. 142] є класичними для виду ЕК „бізнес для споживача” (B2C, business-to-consumer), який передбачає здійснення роздрібною торгівлі в мережі Інтернет та орієнтований на кінцевого споживача і буде детально розглянутий далі у цьому підрозділі.

Дослідження [242, с. 487; 248; 83; 64, с. 7–10; 195, с. 207; 108; 221; 77; 133; 95; 45; 137; 70; 110, с. 42; 34; 154; 208; 158; 98] дозволило встановити чотири підходи до трактування ЕК, де за основу приймається: 1) вид економічної діяльності; 2) сукупність угод; 3) технології; 4) суспільні відносини. Виходячи з економічного змісту ЕК вважаємо, що найбільш комплексним є її розуміння як особливого виду економічної діяльності, пов'язаного з реалізацією товарів (робіт, послуг) з використанням специфічних технологій, якими є інтернет-магазини, електронні біржі тощо.

Визначення ЕК як економічної (господарської) діяльності означає, що її здійснення матиме певні податкові наслідки, які, в першу чергу,

полягатимуть у виникненні у її суб'єктів податкових зобов'язань. Таким чином, опираючись на аналіз згаданих вище наукових праць, ЕК можна вважати господарською діяльністю, що має свою специфіку, а тому потребує особливого підходу до її оподаткування.

Підходи науковців до визначення поняття ЕК постійно еволюціонують, адже, що цей вид господарської діяльності новий і маловивчений, та перебуває у процесі становлення та відповідної трансформації. Отже, з огляду на зазначене вище, нами згруповано основні ознаки ЕК (рис. 1.2).

Ознаки електронної комерції	Характерні лише для ЕК	→ складова електронного бізнесу
		→ віртуальний і транскордонний характер операцій
		→ можлива анонімність комерційних угод (основні характеристики операції закриті для третіх осіб, у т.ч. податкових органів)
		→ можлива анонімність учасників (не відомий контрагент (юридична чи фізична особа, застосовувана система оподаткування, факт постановки на податковий облік тощо)
		→ нематеріальність представництва (для здійснення діяльності достатньо мати веб-сайт, зареєстрований у будь-якій країні світу)
		→ торгівля інформацією (контент-комерція), торгівля послугами, торгівля товарами (віддалений (дистанційний) продаж)
	Спільні для ЕК й традиційної комерції	→ купівля (продаж) товарів (робіт, послуг), обмін, укладання угод тощо з використанням інформаційно-комунікаційних систем (Інтернет, інші мережі зв'язку)
		→ торгівля товарами (роботами, послугами) з метою отримання прибутку
		→ здійснення операцій дистанційно
		→ здійснення оф-лайн та он-лайн угод
		→ здійснення розрахунків готівкою, безготівково, а також за допомогою електронних грошей

Рис. 1.2. Ознаки електронної комерції

Як видно з рис. 1.2 для ЕК й традиційної комерції притаманні спільні ознаки, однак є й ознаки, характерні лише для ЕК, тому необхідні специфічні підходи до оподаткування цього виду діяльності.

Порівняно з традиційною комерцією для ЕК характерні специфічні особливості здійснення операцій (див. додаток В). Відмітимо, що обов'язковою умовою здійснення будь-якого виду комерції є наявність основних складових: товару, суб'єктів операції (продавець, покупець, посередники), послідовності дій, що супроводжують весь процес від виробництва та реклами товару (роботи, послуги) до замовлення і доставки замовнику з наступним розрахунком за нього.

Під час традиційної комерції відбуваються операції з фізично існуючими товарами, які можна побачити, торкнутися, відчути їх запах чи смак. Розрахунок за такі товари відбувається, як правило, готівкою, картками

чи іншими предметами, що мають фізичний вигляд. Водночас, під час ЕК також можливе здійснення операцій купівлі (продажу) як електронних (цифрових), так і фізичних товарів (робіт, послуг). Однак, замовлення і доставка цифрових товарів (робіт, послуг) здійснюється через мережу, подібну до Інтернет, за допомогою ІКТ. Операції мають „віртуальний” характер і відбуваються у режимі реального часу. Безпосереднього контакту між продавцем і покупцем немає, всі дії відбуваються виключно в мережі. Проте, на сьогодні немає ЕК у чистому вигляді, тобто замовлення і продажу тільки суто цифрових товарів (робіт, послуг). Більшість суб’єктів господарювання (далі – СГД) використовують ЕК для віддаленої (дистанційної) торгівлі, як додаткового способу збуту своєї продукції (спочатку реєструється підприємство для ведення звичайної господарської діяльності, а потім починає здійснювати господарську діяльність із залученням мережі Інтернет).

Віддалений (дистанційний) продаж товарів (робіт, послуг) є перспективним способом розширення звичайного (не віртуального) бізнесу. Наприклад, у США проведено аналітичні дослідження згідно яких у звичайних магазинах, що створили свій сайт у мережі Інтернет і повідомили про нього своїх клієнтів, прибутки зросли на 10 % [199, с. 7]. Клієнти, з метою економії часу, ознайомлювалися з товаром на сайті магазину, а за покупками навідувалися у зручний для себе час.

Технології ЕК дозволяють налаштувати виробництво та збут так, щоб якомога швидше задовольняти вимоги замовника. Так, коли товар потрапляє на ринок із 6-ти місячним відставанням від графіка, компанія втрачає 36 % потенційно можливого прибутку. А якщо товар потрапив на ринок вчасно, але при цьому витрати на його розробку й впровадження виявилися на 50 % вище кошторисних, сукупна прибутковість зменшиться лише на 3,5 % [56, с. 194].

Розрахунки за отриманий товар чи надані послуги у сфері ЕК можуть відбуватися готівково, безготівково, а також за допомогою електронних грошей. Відповідно до п. 15.1 ст. 15 ЗУ „Про платіжні системи та переказ коштів в Україні”, „електронні гроші – це одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов’язанням цієї особи, що виконується у готівковій або безготівковій формі” [167].

Станом на 2015 р. офіційний оборот електронних грошей в Україні за даними Національного банку України (далі – НБУ) становив близько 3,2 млрд грн. Для порівняння, у 2013 р. ця сума складала близько 1,2 млрд грн, тобто, оборот електронних грошей за незначний період збільшився майже у 2,6 рази. Однак за оцінкою Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) оборот електронних грошей в Україні значно більший [47, с. 38].

У зв'язку зі складністю обліку цифрової готівки в ДФС України створюються нові структурні підрозділи, обов'язком яких є інспектування обігу електронних грошей і контроль розрахунків, що здійснюються у мережі Інтернет [127].

В умовах ЕК відбувається поступовий перехід від традиційних грошових розрахунків до розрахунків електронними грошима та формується поняття „цифровий капітал” – грошові ресурси, які мають електронний вигляд, виникають і функціонують у віртуальному просторі та наділені властивостями й функціями звичайної готівки.

Основними перевагами ЕК, на відміну від традиційної комерції, є [113, с. 23]: 1) оперативність отримання інформації; 2) зниження невиробничих витрат (торгових, на рекламу, пов'язаних із сервісним обслуговуванням та інформаційною підтримкою споживачів); 3) скорочення циклу виробництва та продажу завдяки здійсненню операцій дистанційно у режимі реального часу; 4) зменшення затрат пов'язаних з обміном інформацією за рахунок використання дешевших засобів телекомунікації; 5) віртуальний і транскордонний характер операцій, що дозволяє ефективно й гнучко здійснювати господарські операції, взаємодіяти з постачальниками і швидше реагувати на запити та очікування замовників, що, у свою чергу, сприяє більшій відкритості компаній; 6) можливість вибору кращих партнерів для бізнесу незалежно від їх географічного місцезнаходження; 7) працевлаштування осіб з обмеженою працездатністю шляхом створення домашніх офісів тощо. Як свідчать дослідження вчених [222, с. 22], можливості ЕК завдяки застосуванню ІКТ дозволяють значно покращити рівень обслуговування споживачів та економічні показники в основній сфері діяльності. Оскільки, потенційний покупець в Інтернет не має можливості безпосередньо побачити, доторкнутися до товару, то для кращого інформування клієнта про товар (роботи, послуги) використовуються інтерактивні зображення, аудіо ефекти, анімація, відео ролики тощо, тривимірна візуалізація об'єктів (3D-графіка) тощо.

Таким чином, ЕК є господарською діяльністю, що здійснюється в електронній формі та орієнтована на збут товарів (робіт, послуг), не потребує значних матеріальних затрат, великих територій для розміщення офісів і складів, оскільки на початковому етапі її організації необхідні тільки наявність ПК, одного-двох працівників і кімнати для їх розміщення (наприклад, офіс на дому). Крім того, слід відмітити зручність укладання угод, реклами товару, оформлення замовлення і доставки товарів (робіт, послуг). Враховуючи транскордонний характер поширення інформації при здійсненні ЕК, усі ці дії можуть відбуватися в мережі Інтернет у режимі реального часу і не потребувати присутності обох сторін. Оплатити замовлення можна електронним способом у зручний час.

Отже, нами запропоновано авторське визначення електронної комерції як виду господарської діяльності щодо купівлі-продажу товарів (робіт, послуг), за якої весь цикл комерційної транзакції або його частина відбувається через інформаційно-комунікаційні системи [1, с. 222]. При цьому, на відміну від відомих підходів, пропонуємо розрізняти: 1) віддалену (дистанційну) торгівлю традиційними товарами (роботами, послугами), при якій продаж і реклама товарів (робіт, послуг) відбувається як у звичайних торгових майданчиках, так і за допомогою інформаційно-комунікаційних систем і характеризується реальним переміщенням товарно-матеріальних цінностей; 2) господарські операції щодо купівлі-продажу товарів (робіт, послуг), які мають електронний (цифровий) вигляд і здійснюються виключно в електронній формі, взаємодія між постачальником і споживачем відбувається шляхом обміну електронними документами комерційного характеру, а розрахунок за отриманий товар (роботу, послугу) здійснюється електронними засобами платежу [20, с. 69]. Усвідомлення цього поділу забезпечить уникнення непорозумінь, що виникають під час „розмитого” тлумачення поняття „електронна комерція”.

Застосування системного підходу дозволило нам виокремити чинники, що перешкоджають розвитку ЕК у світі (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Чинники, що перешкоджають розвитку електронної комерції

№ з/п	Назва	Сутність
1.	Організаційні	Нерозвиненість інфраструктури для поширення інформації, система-тизації й керування інформацією, використання послуг посередників тощо
2.	Практичні	Незадовільна організація, супровід пілотних проектів та автоматизація процесів, використання значної кількості інформації тощо
3.	Маркетингові	Існування двобічності під час зв'язку зі споживачем, збору відомостей про споживачів тощо
4.	Правові	Недостатня безпека клієнтів і забезпечення конфіденційності транзакцій, захист інформації, вимоги до укладення угод в електронній формі, недосконалість законодавства
5.	Соціально-економічні	Недостатня обізнаність з цією сферою населення малорозвинених країн і регіонів

Джерело: складено за даними [71, с. 54–55]

При здійсненні ретроспективного аналізу передумов розвитку ЕК, встановлено, що формування інформаційного суспільства, поширення мережі Інтернет і перенесення окремих бізнес-процесів до віртуального простору

сприяло виникненню специфічного виду господарської діяльності – ЕК і стало основою побудови економіки нового типу. Таким чином, дослідження сутності ЕК, її основних ознак і специфічних особливостей дозволило удосконалити понятійний апарат у досліджуваній сфері та розмежувати поняття „електронний бізнес” й „електронна комерція”, конкретизувати специфіку електронної комерції та електронної торгівлі, що дозволяє отримати чітку уяву про сутність ЕК як перспективного виду господарської діяльності та її місце у глобальній економіці. Разом з тим, застосування системного підходу дало змогу виокремити та згрупувати чинники, що перешкоджають розвитку ЕК, а саме: організаційні, практичні, маркетингові, правові та соціально-економічні, на усуненні яких слід зосередити увагу на державному рівні задля розвитку ЕК в Україні та світі. Зазначене вище у подальшому дозволить сформулювати шляхи удосконалення оподаткування ЕК.

1.2. Суб'єкти електронної комерції та види їх електронної комерційної взаємодії

Далі приділимо увагу дослідженню суб'єктів і видів ЕК. Остання базується на проведенні господарських операцій комерційного характеру між державними установами, підприємцями і споживачами. Існує велика кількість видів бізнес-систем ЕК, які утворюються унаслідок взаємодії її суб'єктів залежно від сфери діяльності та місця дії. За усталеною міжнародною класифікацією, що застосовується у більшості країн світу, суб'єктами ЕК є: 1) державні установи (G – government) – міністерства, відомства, служби тощо; 2) суб'єкти господарської діяльності (B – business) – підприємства будь-якої форми власності, банки, промислово-фінансові групи тощо; 3) споживачі (C – consumer) – домогосподарства, фізичні особи тощо. Взаємодіючи між собою, зазначені суб'єкти утворюють види бізнес-систем ЕК. Основою їх класифікації є природа здійснюваних трансакцій. У вітчизняній і зарубіжній літературі, а також у робочих документах міжнародних організацій, науковцями сформовано базову класифікацію видів (бізнес-систем) електронної комерційної взаємодії (табл. 1.2).

Першу базову класифікацію видів (бізнес-систем) ЕК запропонували Р. Калакота та Е. Вінстон у 1997 р. [241], розділивши їх на три основні класи:

1) „бізнес для бізнесу” (B2B, business-to-business) – міжфірмовий клас, який включає міжкорпоративні бізнес-процеси в Інтернеті;

2) „бізнес для споживача” (B2C, business-to-consumer) – споживчий клас, який передбачає здійснення роздрібною торгівлі в мережі Інтернет та орієнтований на кінцевого споживача;

3) intranets – внутрішньофірмовий клас (корпоративна мережа колективного використання), який включає бізнес-процеси, що відбуваються у внутрішніх мережах і дозволяє здійснювати ЕК між великою кількістю організацій (у т. ч. виробників, підрядників, поставщиків, споживачів) [115, с. 51].

Таблиця 1.2

Класифікація видів електронної комерційної взаємодії

Суб'єкти електронної комерції – постачальники послуг	Суб'єкти електронної комерції – споживачі послуг		
	державна установа (G)	суб'єкт господарської діяльності (B)	споживач (C)
державна установа (G)	G2G	G2B	G2C
суб'єкт господарської діяльності (B)	B2G	B2B	B2C
споживач (C)	C2G	C2B	C2C

Джерело: складено за даними [137; 241; 216]

З розвитком технологій кількість видів ЕК збільшується й удосконалюється, одні з них вже сформовані та широковідомі, інші – знаходяться на початку свого розвитку. Тому, перелік видів ЕК запропонований вченими Р. Калакотою та Е. Вінстоном на сучасному етапі економічного розвитку є базовим, але невичерпним. Як відмічає Г. Юрчук, характерні риси видів ЕК свідчать про їх постійний розвиток, який відкриває нові можливості комплексного обслуговування учасників внутрішніх і зовнішніх ринків [221, с. 6].

Детальну класифікацію сучасних видів ЕК запропоновано багатьма вченими [137, 34, 221]. Зокрема, класифікація В. Плескач і Т. Затонацької базується на взаємодії об'єктів і суб'єктів ЕК, за ознакою місця дії системи та ступенем діяльності [137, с. 56]. ЕК може здійснюватися у державному або приватному секторі економіки, а її учасниками можуть бути представники державних установ, а також, великого, середнього і малого бізнесу, які в процесі взаємодії між собою утворюють види електронної комерційної взаємодії (бізнес-системи).

Інший підхід до вирішення цього питання пропонує В. Висоцька, яка класифікує ЕК за видами, торгівля: 1) інформацією (контент-комерція);

2) послугами; 3) товарами (товарообіг), та за основними бізнес-процесами: 1) матеріальний; 2) інформаційний; 3) фінансовий [34, с. 35]. А. Грехов пропонує спрощену модель ЕК, що складається із власників пластикових карток, віртуальних постачальників послуг, платіжної системи та телекомунікаційної інфраструктури [46, с. 8].

Здійснення аналізу сучасних наукових праць [46; 220; 137; 241; 216; 29; 3; 115; 34] дозволяє нам виокремити та охарактеризувати основні види бізнес-систем на ринку ЕК, на сучасному етапі її розвитку (див. додаток Г).

Сьогодні на ринку ЕК основою є бізнес-системи виду В2В, партнерами в яких є бізнес-структури та В2С, які базуються на співпраці бізнес-структур та індивідуальних покупців (споживачів), вони розвиваються найбільш стрімко. ЕК виду В2С є прообразом традиційного замовлення товарів поштою чи телефоном.

Порівняно з першою базовою класифікацією здійсненою Р. Калакотою та Е. Вінстоном [241], нинішня класифікація є більш повною. Хоча, з плином часу вона також потребуватиме перегляду, адже сучасні ІКТ розвиваються досить стрімко й пропонують своїм користувачам нові можливості для здійснення господарської діяльності. Як бачимо, сьогодні ЕК не обмежується тільки трьома бізнес-моделями, як зазначалося у праці вищезазначених учених. Аналізуючи підходи науковців до класифікації моделей ЕК, акцентуємо увагу на тому, що вони мають умовний характер. Залежно від охарактеризованих у додатку Г видів електронної комерційної взаємодії виокремлюють такі інтернет-проекти здійснення ЕК [101; 208, с. 72]:

1) інтернет-магазини – спеціалізовані сайти, за допомогою яких у інтерактивному режимі можна купувати (продавати) товари (роботи, послуги);

2) електронні торгові ряди – інтернет-системи, що поєднують у єдиний каталог багато каталогів веб-вітрин та інтернет-магазинів, що полегшує покупцеві здійснення вибору необхідного товару серед декількох пропозицій від різних постачальників;

3) електронні аукціони – інтернет-системи для проведення віртуальних аукціонів;

4) електронні біржі – застосовуються банками для продажу валюти;

5) електронні торговельні майданчики – системи ведення торгових операцій через Інтернет, що дозволяють робити торгові угоди одночасно багатьом продавцям, постачальникам і покупцям. Основними учасниками яких є крупні корпорації, постачальники та покупці;

6) веб-вітрини – сайт організації, що містить каталог товарів і послуг, з можливістю пошуку по каталогу, формування он-лайн замовлення,

отримання інформації про товар, що є найбільш популярними серед суб'єктів малого та середнього бізнесу.

У нашому дослідженні увагу зосереджено на виді „бізнес–споживач” (B2C), тобто роздрібному сегменті ЕК, оскільки саме він найбільш поширений в Україні та світі. Взаємодію учасників бізнес-системи електронної комерції виду B2C див. на рис. 1.3.

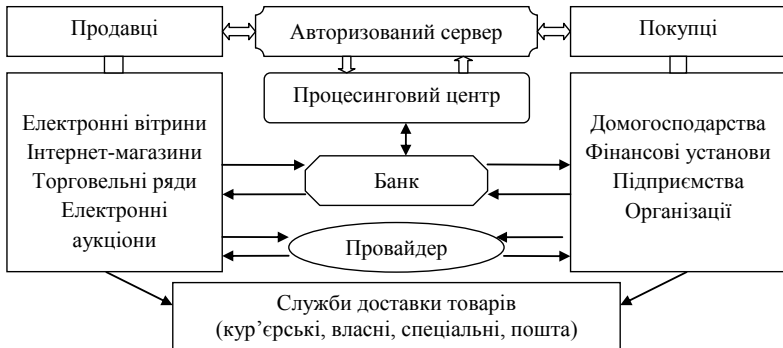


Рис. 1.3. Взаємодія учасників бізнес-системи електронної комерції виду B2C

У свою чергу, встановлено, що у роздрібному сегменті ЕК виду B2C переважають інтернет-магазини. Визначення поняття „електронний магазин” чи „інтернет-магазин” у чинному вітчизняному законодавстві до 2015 р. було відсутнє, натомість В. Плескач і Т. Затонацька [137, с. 521] зазначали, що „електронний магазин є автоматизованою інформаційною системою, яка надає можливість продажу товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет шляхом ІКТ”. За твердженням О. Шалевої він є спеціалізованим веб-сайтом, що є власністю суб'єкта господарювання і застосовується для просування споживчих товарів, збільшення обсягів їх продажу та залучення більшої кількості покупців [212]. Інтернет-магазин (електронний магазин, е-магазин) є „адресою” у мережі Інтернет, за якою СГД рекламує і продає товари (роботи, послуги) іншим користувачам мережі (споживачам) [24, с. 40]. У ЗУ „Про електронну комерцію” дане поняття визначено як „засіб для представлення або реалізації товару, роботи чи послуги шляхом вчинення електронного правочину” [158].

Основні елементи торгівлі в інтернет-магазині здійснюються у режимі он-лайн, а саме: вибір товару (послуги); замовлення, оформлення і пересилка бланка замовлення від продавця покупцю; оплата (готівкою та безготівково,

окремі магазини працюють за передплатою); доставка (фізичні товари – поштою, кур'єром, тощо; цифрові – мережею Інтернет – покупець скачує файл товару із сайту інтернет-магазину на ПК). Нарахування і сплату податків, а також здійснення податкових перевірок так само можна здійснювати он-лайн.

Перевагами здійснення купівлі-продажу товарів (послуг) у інтернет-магазинах є:

1) зручність та швидкість. Покупці мають можливість ознайомлюватися з товаром і робити замовлення у будь-який зручний для них час (цілодобово) зі свого ПК, не виходячи для цього до магазину, не витрачаючи час на дорогу, перебування у заторах або черзі, здійснювати оплату у зручній формі тощо;

2) повнота інформації. У покупця є можливість ознайомитися он-лайн з основними характеристиками товару (роботи, послуги), порівняти ціни, що пропонують за цей товар інші магазини, перевірити наявність його у продажу;

3) конфіденційність учасників угоди купівлі (продажу). При здійсненні покупок через мережу Інтернет учасник угоди має усі права щодо захисту його персональних даних, які передбачено чинним законодавством України, зокрема, ЗУ „Про захист персональних даних”;

4) швидке пристосування до ринкових умов, реагування на зміну асортименту продукції, цін тощо;

5) зменшення затрат. Торгівля через мережу Інтернет дозволяє зменшити витрати на створення і обслуговування магазину, рекламу, орендну плату, страхових та інших послуг у обсягах, притаманних торгівлі в традиційних магазинах;

6) доступність. Створення інтернет-магазину доступне як великим, так і малим компаніям;

7) можливість швидкого аналізу рівня охоплення аудиторії. Всі інтернет-магазини здійснюють підрахунки кількості відвідувачів, який товар більше користується попитом, який ціновий діапазон покупок у середньому припадає на одну особу тощо;

8) швидке налагодження взаємовідносин зі споживачами та підвищення рівня довіри. Подавці мають змогу в он-лайн режимі проводити анкетування покупців, надсилати рекламні проспекти своєї продукції, отримувати зауваження, побажання і пропозиції щодо якості сервісу та його покращення;

9) необмежені маркетингові можливості. Електронний рекламний простір, на відміну від друкованих засобів масової інформації чи телебачення, практично необмежений;

10) торгівля у мережі Інтернет є транскордонною (рис. 1.4).

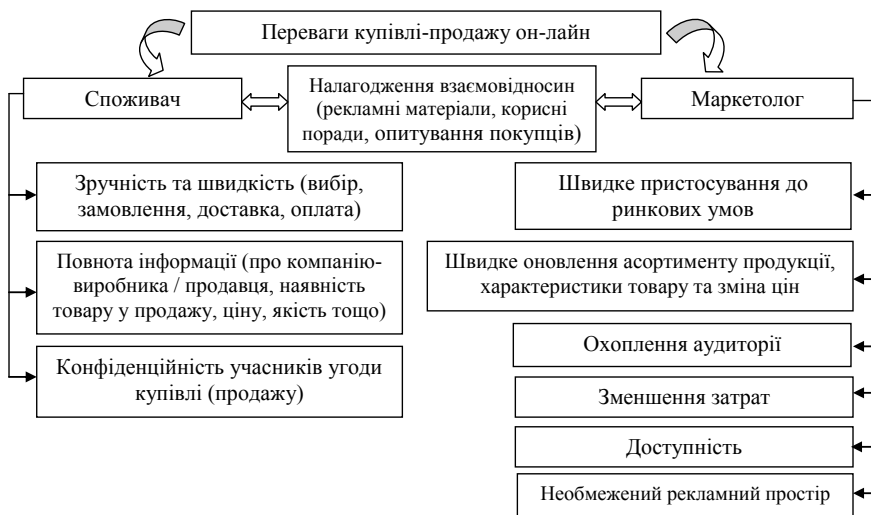


Рис. 1.4. Переваги здійснення купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) в інтернет-магазинах

Прямий продаж через Інтернет, на думку фахівців, сприяє зменшенню витрат на виробництво та розповсюдження продукції до 10 % від загального обсягу продажів [198, с. 22]. Це дозволяє заощаджувати значні суми коштів, які можна використати на розвиток бізнесу.

ЕТ реальними товарами є новим кроком у здійсненні торговельних операцій та включає в себе нові можливості, що надають сучасні ІКТ для поліпшення ефективності ведення бізнесу шляхом зниження вартості, розширення ринків збуту, кращого задоволення потреб споживачів тощо¹ [215].

Як вже зазначалося, електронний продаж традиційних товарів (робіт, послуг) є перспективним способом розширення звичайного невіртуального бізнесу. Однак, досить невизначеною є торгівля цифровими товарами (роботами, послугами), а також оподаткування операцій, здійснених у мережі Інтернет.

Купівля-продаж цифрових товарів (робіт, послуг) характеризується тим, що комерційна операція, включаючи замовлення, доставку, отримання, випуску рахунка та оплату, може здійснюватися електронним способом.

¹ У 1997 р. у США започатковано продаж сталеві продукції через інтернет-сайти, зокрема, на спеціалізованому сайті американської фірми Metal Supplires Online (MSO). З часом до MSO приєдналися такі компанії, як MetalSite (1998 р.), e-Steel (1999 р.). Підписання базової угоди двох провідних японських компаній з продажу сталеві продукції Mitsui і Mitsubishi з американською компанією e-Steel започаткувало створення спільного підприємства інтернет-торгівлі. Їх приклад у 2000 р. перейняв український ВАТ „Запоріжсталь”. Українські виробники металу зробили перший крок на он-лайн ринок металу.

Розрізняють ЕТ реальними товарами (роботами, послугами) й ЕТ цифровими товарами (роботами, послугами), які можуть бути отримані безпосередньо через мережу Інтернет (текст, звук, графічне зображення, програмне забезпечення тощо). Як зазначає Д. Козьє: „електронна комерція починалася з купівлі-продажу та перерахування коштів по комп'ютерних мережах. Але сьогодні це поняття суттєво розширилося і включає торгівлю принципово новими видами товарів, наприклад, інформацією в електронному вигляді” [96, с. 2]. Цифрові товари (роботи, послуги) можуть у майбутньому створити абсолютно новий ринок – ринок цифрової продукції, що матиме вагомий вплив на конкурентоспроможність підприємств.

У світі є різні погляди щодо визначення і класифікації товарів, що можуть продаватися мережею Інтернет, однак усталеної концепції поділу доки не існує. Найпоширенішою є концепція поділу цифрових товарів на матеріальні й нематеріальні [192, с. 33–34], відповідно до якої, цифрові матеріальні товари – це товари, що записані на матеріальний носій (CD-диск, DVD-диск, дискета тощо) і можуть бути передані покупцю за плату після оформлення замовлення на сайті інтернет-магазину чи іншого продавця, який продає товар у мережі Інтернет у режимі он-лайн. Такі товари можуть доставлятися поштою, кур'єрською доставкою тощо.

Нематеріальні цифрові товари передаються безпосередньо мережами зв'язку. До них відносяться комп'ютерні програми, музика, ігри, кінофільми, оцифровані книги. Таким чином, ці товари, записані на матеріальний носій, відноситимуться до групи „цифрові матеріальні товари”, а якщо передаватимуться через мережі зв'язку – то до групи „нематеріальні цифрові товари”. На нашу думку, такий поділ є доволі суперечливим, адже матеріальні і нематеріальні цифрові товари, за певних умов, можуть передаватися мережами електров'язку, зокрема, Інтернет. Тому ми притримуємося точки зору, що нематеріальні цифрові товари – це товари, які існують тільки в електронному вигляді й можуть бути записані (скопійовані) на жорсткі носії (CD-диски, DVD-диски тощо).

Згідно концепції розмежування цифрових товарів і послуг на матеріальні й нематеріальні існує інший підхід, що пропагує ЄС. Так, згідно Директиви 2002/38/ЄС від 07.05.2002 р., якою внесено зміни до Директиви 77/388/ЄС „Про гармонізацію законів членів Європейського Союзу щодо податків з обороту – Загальна система податку на додану вартість: уніфікована база податкового обкладення” щодо нарахування ПДВ на послуги радіо і телебачення, а також деякі послуги, що надаються електронним шляхом [57], поставка програмного забезпечення, тексту, музики, фільмів, ігор, дистанційного навчання тощо інтерпретується як

послуга. Однак, В. Висоцька відзначає, що інформаційним продуктом є інформація, підготовлена відповідно до потреб користувачів інтернет-послуг і призначена (або застосовується) для їх задоволення, а дії суб'єктів, щодо забезпечення споживачів інформаційними продуктами є інформаційною послугою [34, с. 35]. Разом з тим, специфіка ІКТ не має можливості передавати через глобальну мережу „матеріальні блага”, а тільки може містити інформацію про них.

Цифровий товар є інформаційним ресурсом, який за допомогою інформаційних технологій кодується, передається та відтворюється і виступає об'єктом правовідносин. Таким чином, пропонуємо цифровим товаром (роботами, послугами) вважати будь-які матеріальні і нематеріальні блага (майно, майнові права, результати робіт, послуги, інформацію тощо), які існують в електронній формі, кодуються, відтворюються та передаються суб'єкту електронної комерції за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, та є об'єктом економіко-правових відносин.

Доцільно виокремити нематеріальні цифрові товари (роботи, послуги) в окрему групу, оскільки вони не мають матеріального виразу, що дозволить уникнути плутанини при оформленні дозволів на здійснення цієї діяльності. Крім того, доцільно ввести таку назву й до Класифікатору видів економічної діяльності (далі – КВЕД) з метою офіційного визнання ЕК, як господарської діяльності в мережі Інтернет. Це дозволить фіскальним органам здійснювати ефективний контроль СГД, що здійснюють свою діяльність у сфері ЕК. Адже, на жаль, на сьогодні в країні недостатньо державної статистичної інформаційної бази за цими напрямками. Значна кількість аналітичних компаній подають статистичну інформацію за власними розрахунками, що часто не співпадає з інформацією, оприлюдненою іншими аналітичними компаніями й державними установами.

Основні види господарських операцій у світі, що нині охоплюються поняттям ЕК подано у табл. 1.3.

Основні види господарських операцій у сфері електронної комерції у світовій практиці

№ з/п	Господарські операції у сфері електронної комерції
1.	Дослідження ринку з метою виявлення найбільш перспективних напрямів діяльності
2.	Продаж „фізичних” (побутова техніка, устаткування та обладнання, предмети догляду тощо) та „цифрових” (програмне забезпечення, музика, відео тощо) товарів
3.	Надання послуг он-лайн у режимі реального часу (банківські, фінансові, телекомунікаційні тощо)
4.	Електронна оплата, в тому числі, з використанням електронних платіжних систем (MaxiCard – платіжна система „VAB Банк”; MoneXu – платіжна система Фідобанку; GlobalMoney – платіжна система Ошадбанку тощо)
5.	Рекламно-маркетингові заходи
6.	Обмін інформацією і встановлення контактів (укладання угод між потенційними постачальниками та замовниками)
7.	Сумісне здійснення бізнес-процесів (організація віртуальних підприємств – груп спеціалістів або компаній для ведення сумісної комерційної діяльності через мережу)
8.	Дистанційні консультації
9.	Проведення тендерів
10.	Виконання адміністративних та управлінських функцій. Тощо

Джерело: розроблено за даними [71, с. 53–54]

На основі викладеного вище на рис. 1.5 представлено структуру ЕК.

Таким чином, окремої уваги потребують операції віддаленої (дистанційної) торгівлі та господарські операції щодо купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), які мають цифровий вигляд і здійснюються виключно в електронній формі (аудіо- або відеозапис, програмне забезпечення тощо), а замовлення, перерахування коштів і доставка за адресою, вказаною у замовленні (електронна адреса), здійснюється за допомогою програмного забезпечення в електронному вигляді. Так як у такому випадку ЄГД, товар, документообіг і дохід який отримується у вигляді електронних грошей є повністю „віртуальними”, тобто не мають фізичного виміру. До таких операцій насамперед відносяться операції у роздрібному сегменті В2С здійснення яких нерідко спричиняє проблеми, що пов’язані з оподаткуванням, порушенням прав споживачів, захистом інформації тощо. Адже часто проконтролювати та встановити особу і резидентство покупця вдається тільки за даними банківської картки, а якщо розрахунки за отриманий товар (послугу) здійснено через електронну платіжну систему такого типу, як, наприклад, Web-money – це майже неможливо.

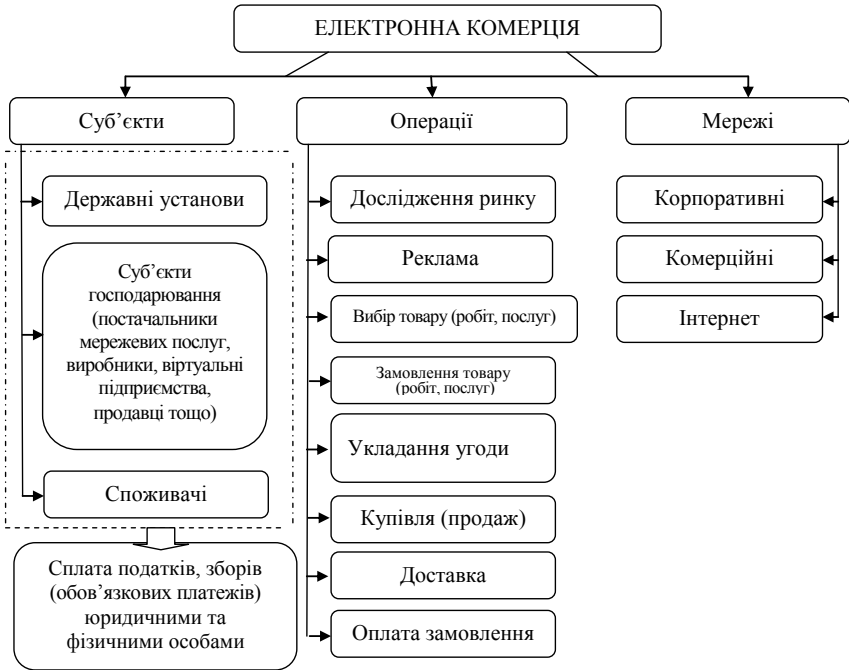


Рис. 1.5. Структура електронної комерції

Підсумовуючи зазначене, можна стверджувати, що ЕК за короткий час почала претендувати на одну з провідних позицій в економіці всього світу. Вона кардинально змінила існуючі економічні, соціальні й політичні механізми, завдяки чому нині є одним із основних об'єктів уваги не тільки економістів, комерційних структур підприємств та організацій, але й політиків провідних держав. Водночас, дослідження праць вітчизняних і зарубіжних учених дозволило охарактеризувати особливості ЕК як специфічного об'єкта оподаткування, а саме: суб'єктів ЕК, її структуру, види і форми, та розмежувати матеріальні і нематеріальні товари, купівля-продаж яких здійснюється у мережі Інтернет. Зазначене дозволить проаналізувати теоретичні засади оподаткування ЕК, що буде зроблено у наступному підрозділі роботи.

1.3. Теоретичні аспекти оподаткування електронної комерції

Під час формування сучасних податкових систем, яке мало місце у першій половині ХХ ст., переміщення товарів і капіталу через кордони держав відбувалося повільнішими темпами та здебільшого не впливало на величину податкових надходжень. На сьогодні, через надзвичайно стрімкий розвиток ІКТ та процеси глобалізації, національні кордони вже не сприймаються перепорою для виробництва, обміну та споживання товарів і послуг. Змінюються усталені принципи здійснення господарської діяльності, переміщення капіталу, міграції трудових ресурсів, трансформуються податкові системи держав і т. д. Як наслідок, виникають проблеми в реалізації податкової політики держав у частині уніфікації податкового законодавства згідно міжнародних стандартів. Урядам держав необхідно вживати заходів для пристосування національних податкових систем до вимог, які диктує інформаційна економіка. При цьому, податкове законодавство повинно враховувати умови і можливості суб'єктів господарювання, які займаються ЕК [21, с. 158–159]. Актуальним є пошук оптимального співвідношення між обсягами доходів, отриманих від ЕК і стягненням податків, адже надмірне оподаткування може зруйнувати стимули до діяльності у цій сфері.

Як зазначає Н. Васильєва, відсутність у законодавстві загальновизнаного визначення поняття ЕК не є підставою для того, аби вважати останню фікцією чи вигаданою сутністю. Непристосованість механізмів правового регулювання звичайних відносин задля регулювання цієї сфери не означає, що прибутки від ЕК не повинні оподатковуватися [31, с. 15].

Однак, перш ніж перейти до дослідження проблем оподаткування ЕК, необхідно розглянути сутність економічних понять „податок”, „податкова система”, „адміністрування податків”. Це дозволить у подальшому виявити специфіку оподаткування суб'єктів ЕК та обґрунтувати пропозиції щодо удосконалення оподаткування ЕК в Україні.

Учені по-різному визначають поняття „податок”. Вперше це поняття розкрив А. Сміт у своїй науковій роботі „Дослідження про природу та причини багатства народів” (1770 р.) [189, с. 4]. Він доводить, що „податок – це тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати”. Адже з давніх часів суспільству відома така своєрідна форма оподаткування, як жертвоприношення, яке було швидше примусовим, ніж добровільним. На зростаючій важливості оподаткування наголошував у своїх дослідженнях відомий економіст, автор вчення про

податкову державу, Й. Шумпетер (1883–1950 рр.) [246]. Російський вчений-економіст М. Алексеєнко у ХІХ ст. досліджував комплексну структуру поняття „податок” і зазначав, що „з однієї сторони, податок – один з елементів розподілу, одна із складових частин ціни, з аналізу якої власне і почалася економічна наука. З іншої – встановлення, розподіл, стягнення і споживання податків складає одну з функцій держави” [104, с. 14]. З 30–х років ХХ ст. податки почали вважатися засобом регулювання економіки і сталого економічного розвитку суспільства [154, с. 142]. Виважена податкова політика держави сприяє не тільки наповненню бюджету держави, але й покращанню її соціальної сфери.

Відповідно до ПКУ, податком є обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [145]. Ю. Іванов, А. Крисоватий, О. Десятнюк зазначають, що податок – це „універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів будь-якої економічної системи ринкового типу і є обов’язковим платежем юридичних та фізичних осіб до бюджетів різних рівнів” [87, с. 4]. П. Мельник доводить, що податок є визначеною законодавством примусовою формою отримання державою частини вартості ВВП, й інструментом регулювання її економічного розвитку, а також фінансовою запорукою реалізації державою її суспільних функцій [112]. Сплата податків є загальнообов’язковою і не залежить від бажання окремих громадян, тому, що зменшує реальні доходи громадян і СГД. Однак, для забезпечення суспільних потреб і сталого економічного розвитку вони необхідні.

Основною метою держави при стягненні податків є забезпечення формування достатніх фінансових ресурсів для реалізації таких функцій, як управління, охорона правопорядку, освіта громадян та їх соціальна безпека тощо. З часом податки стали основним джерелом існування держави, проте, як зазначають В. Андрущенко, В. Мельник, П. Мельник та Ф. Ярошенко, „аби не стати тягарем для економіки, не перестаратися у виконанні фіскальної функції, держава має брати з приватного сектора тільки стільки податків, скільки сумісно із збереженням індивідуальної вигоди та ділової ініціативи платників” [91, с. 69].

За своїм економічним змістом податки є ключовим знаряддям розподілу та перерозподілу державних доходів і фінансових ресурсів [87, с. 21]. Доходи від ЕК, за умови їх ефективного стягнення і розумного підходу до адміністрування, у недалекому майбутньому можуть стати вагомим джерелом наповнення бюджету держави.

Більшість учених у своїх дослідженнях виділяють такі основні функції податків: фіскальну, регулюючу, економічну, перерозподільну, контролюючу та стимулюючу [225, с. 18]. В свою чергу, М. Кучерявенко [106, с. 124–125], базуючись на тому, що функції податків відштовхуються від функцій фінансів, згрупував функції податків у два блоки: основні та додаткові. До основних функцій податків він відніс фіскальну, регулюючу та контрольну, а до додаткових – розподільчу, стимулюючу (дестимулюючу) і накопичувальну. Основні функції притаманні всім видам податків, а додаткові – мають факультативний характер.

Відповідно, за допомогою фіскальної функції забезпечується наповнення дохідної частини бюджету для задоволення потреб держави та суспільства. У свою чергу, регулююча функція, за своєю суттю, є доповненням фіскальної та забезпечує регулювання виробництва і споживання. Як зазначає О. Воронкова, „...вилучаючи за допомогою податків певну частку доходів господарюючих суб'єктів, можна стимулювати або стримувати їх діяльність у відповідних напрямках, а отже, – регулювати соціально-економічні процеси в країні”. Яскравим прикладом такої функції є непряме оподаткування [40, с. 148].

Реалізація контролюючої функції відбувається під час проведення контрольно-перевірочних заходів відповідними фіскальними органами. Розподільча функція податків полягає у перерозподілі отриманих доходів одних платників на користь інших і може переплітатися з регулятивною функцією. Стимулююча (дестимулююча) функція полягає у створенні певних стимулів, у вигляді податкових пільг чи податкових канікул тощо, з метою підтримки економічного розвитку окремих категорій платників податків, залучення додаткових інвестицій і тісно пов'язана з господарською діяльністю платників. В окремих випадках ця функція виступає підвидом регулюючої. Певним узагальненням можна охарактеризувати накопичувальну функцію податків, яка полягає у підведенні підсумків реалізації попередніх функцій. Вона має статичний характер і орієнтована на кінцевий результат діяльності суб'єкта господарювання.

Сутність поняття „оподаткування” досить змістовно розкриває В. Мельник [111, с. 33], визначаючи останнє як „процес стягнення податків, що має суттєві відмінності в рамках різних суспільних об'єднань з огляду на його організацію”.

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування. Таке трактування містив ЗУ „Про систему оподаткування” [168], який втратив чинність у зв'язку з

прийняттям ПКУ. Однак, у самому ПКУ поняття „система оподаткування” відсутнє, натомість, міститься поняття „податкова система”, якою є „сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Кодексом порядку” [145]. Виходячи з викладеного бачимо, що зміст цих понять досить близький.

С. Онишко у своїх дослідженнях відзначає, що системою оподаткування є сукупність взаємопов’язаних і взаємообумовлених податків, зборів, внесків і платежів до бюджету та державних фондів, механізм їх нарахування і вилучення, права та обов’язки податкових служб і платників податків, яка дає змогу досягти цього за конкретний відрізок часу [122, с. 46]. О. Данілов і Н. Фліссак зазначають, що системою оподаткування є сукупність встановлених у країні податків і зборів та інших обов’язкових платежів взаємопов’язаних між собою, які органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість [49, с. 18]. У свою чергу, Ю. Іванов, А. Крисоватий та О. Десятнюк [87, с. 111] вважають, що системою оподаткування є сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їх розрахунку й сплати до бюджету, та інших державних цільових фондів.

Як зауважує Я. Жаліло [69, с. 55], одним із головних інструментів економічної політики формування інформаційного суспільства є комплекс заходів у податковій, бюджетній та грошово-кредитній сферах. Вчений наголошує на тому, що саме „податкова система повинна виступити в ролі одного з дієвих інструментів формування засад інформаційного суспільства в Україні”. В першу чергу, необхідно поступово впроваджувати пільгове оподаткування галузей, пов’язаних з виробництвом та застосуванням ІКТ, адже технології ЕК дозволяють значною мірою: 1) покращити розвиток окремих регіонів і сприяти підвищенню ролі регіону в національній економічній системі країни; 2) спонукають до ресурсозбереження, що у свою чергу сприяє зниженню забруднення навколишнього середовища, оскільки в процесі виробництва цифрових товарів (робіт, послуг) застосовуються лише засоби ІКТ (не потрібна ні сировина, ні виробничі приміщення); 3) підвищують міжнародну конкурентоспроможність країни тощо.

Вагомою складовою податкової системи є адміністрування податків. Термін „адміністрування податків” з’явився у ПКУ нещодавно. До цього часу його широко застосовували у податковій практиці, а тлумачення у різних варіантах здійснювали в монографічних дослідженнях провідні вітчизняні вчені. Зокрема, В. Мельник трактує адміністрування податків як „управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов’язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних

законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила” [111, с. 127]. О. Воронкова дає визначення податкового адміністрування як „управлінської діяльності, пов’язаної з організаційним забезпеченням реалізації обов’язків і прав платників податків, і компетентних органів влади у процесі справляння податкових платежів з метою повного та своєчасного погашення податкових зобов’язань, ... і виконання бюджетних завдань щодо податкових надходжень...” [41, с. 16].

Відомий вітчизняний вчений В. Андрущенко, розглядаючи проблематику адміністрування податків, виокремлює дефініцію „фіскальне адміністрування” трактуючи останню як „управління людьми й подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ” [4, с. 28]. Як зазначає В. Мельник, дані поняття не слід ототожнювати, оскільки адміністрування податків є сегментом фіскального адміністрування, тобто однією із його складових [111, с. 126–127].

Відповідно до ст. 14.1.1¹ розд. II ПКУ адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи є сукупністю рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об’єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [145].

Далі розглянемо принципи оподаткування. Так, А. Сміт у роботі „Дослідження природи і причин багатства народів”, визначив, що основними принципами оподаткування є загальність, справедливість, визначеність і зручність [189]. В основу сучасних податкових систем світу покладено сукупність фундаментальних принципів оподаткування, сформульованих А. Смітом і А. Вагнером. Сучасні дослідники на основі наукових розробок попередників згрупували систему принципів оподаткування, у якій, зокрема визначено, що основними є принципи: 1) нейтральності (рівного податкового тягаря); 2) ефективності; 3) дієвості і справедливості; 4) визначеності і простоти; 5) гнучкості [87, с. 110]. Незважаючи на те, що ЕК є новим видом діяльності, фундаментальні принципи оподаткування не втрачають своєї актуальності та застосовуються і до неї (табл. 1.4).

Застосування основних принципів оподаткування є підґрунтям створення однакових умов для всіх платників для сплати податків та зборів

(інших обов'язкових платежів) до бюджету держави. Принципи оподаткування сформульовані у ПКУ, сформовані на базі фундаментальних принципів оподаткування.

Таблиця 1.4

**Основні принципи оподаткування
при оподаткуванні електронної комерції [21, с. 160]**

№ з/п	Назва принципу	Характеристика щодо електронної комерції
1.	Принцип нейтральності (рівного податкового тягаря)	Оподаткування суб'єктів ЕК не повинно здійснюватися на більш чи менш вигідних умовах порівняно з іншими видами господарської діяльності
2.	Принцип ефективності	Мінімальні затрати на дотримання податкового законодавства і податкове адміністрування (великі витрати на адміністрування податку роблять його неефективним)
3.	Принцип дієвості і справедливості	Достатність і своєчасність сплати податків до бюджету держави при мінімальному рівні ухилення
4.	Принцип визначеності і простоти	Зрозуміле податкове законодавство. Платники податків повинні мати можливість здійснювати розрахунки податкових платежів, знати коли і у якій кількості сплачувати податки у зручний для себе спосіб і час. Зручність для контролюючих органів при стягненні податків, для держави – при застосуванні податкових важелів
5.	Принцип гнучкості	Динамічне реагування податкової системи на розвиток нових технологій і зміни у способах здійснення господарської діяльності

Джерело: складено за даними [87]

Аналізуючи фундаментальні принципи оподаткування, можемо зробити висновок, що вони є орієнтиром для держави і уряду, який формує національну податкову політику. Податкам належить не тільки важлива роль джерела наповнення бюджету держави, але й джерела економічного зростання суспільства і країни в цілому. Однак процеси глобалізації та запровадження ІКТ до всіх сфер життєдіяльності суспільства, й мережі Інтернет – як платформи для ЕК, що мають місце останнім часом, здійснюють вагомий вплив на всі галузі господарської діяльності. Останні сприяли виокремленню сучасними вченими специфічних факторів, що впливають на оподаткування ЕК, враховують її специфіку, існують поряд з традиційними принципами оподаткування, і які потрібно враховувати при оподаткуванні суб'єктів цієї діяльності, а саме: 1) встановлення податкової юрисдикції; 2) визначення об'єкта оподаткування; 3) усунення подвійного оподаткування; 4) формування

глобального податкового простору [78; 208, с. 48]. Доцільно розкрити зміст цих факторів.

Фактор встановлення податкової юрисдикції є визначальним у мережі Інтернет, його суть в екстериторіальності глобальної інформаційної мережі, що ускладнює функціонування такого критерію оподаткування, як принцип зв'язку економічного суб'єкта з податковою юрисдикцією (право держави встановлювати податки (інші аналогічні внески) у межах її території, а також збирати податки як у межах своєї території (територіальна юрисдикція), так і з платників податків-резидентів, які отримують дохід поза її межами) і, у свою чергу, утворюється за принципом постійного представництва або територіальності [209]:

1) принцип територіальності – передбачає, що оподаткуванню підлягають усі прибутки суб'єкта, які виникають у даній юрисдикції незалежно від національної приналежності та резидентства СГД. Застосування даного принципу у сфері ЕК може привести до подвійного оподаткування. Такої думки притримуються і вітчизняні вчені [154, с. 152], стверджуючи, що від територіальності залежить національна приналежність джерела прибутку. Адже оподатковуються у такому випадку тільки прибутки, що отримані на території цієї держави, а прибутки, отримані поза її межами у цій державі не оподатковуються. Наприклад, у США, Російській Федерації, Великій Британії, Україні прийнято брати за основу критерій резидентства, а у Швейцарії та Франції – критерій територіальності. У зв'язку з цим виникають суперечності, щодо ймовірності подвійного оподаткування одного і того ж прибутку у різних країнах;

2) принцип постійного представництва – місце діяльності суб'єкта знаходиться в одній країні (податковій юрисдикції), а матеріальні активи, що застосовуються для отримання прибутку – в іншій. Здійснення ЕК передбачає підключення до мережі Інтернет за допомогою інтернет-провайдерів, які виступають агентами суб'єктів ЕК і тому, фактично створюють постійне представництво для суб'єктів цієї сфери. Діяльність інтернет-провайдера передбачає наявність спеціального обладнання (сервера), фізичне розміщення якого визначає місце здійснення ним діяльності і спрощує процедуру встановлення зв'язку суб'єкта ЕК з конкретною податковою юрисдикцією. Даний принцип дозволяє виявити потенційного платника податків, особливо при здійсненні виробництва й реалізації цифрових товарів (робіт, послуг) незалежно від географічного місцезнаходження і місця отримання доходу [208, с. 49].

Постійне представництво є основним елементом усіх наявних угод з питань оподаткування. Поняття „постійне представництво” є недостатньо

чітким і потребує коригування. Так, у ст. 5 Модельної конвенції ОЕСР (OECD, Model Tax Convention) „Про уникнення подвійного оподаткування”, зазначено, що постійне представництво іноземної юридичної особи припускає наявність постійного місця підприємницької діяльності, через яке діяльність підприємства здійснюється повністю або частково. Але у сфері ЕК діяльність може здійснюватися без фізичної присутності компанії, у країні споживача за допомогою веб-сайту, розміщеного на сервері третьої особи [6].

У пп. 14.1.193 розділу І ПКУ постійне представництво визначено як постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова (газова) свердловина, кар’єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер [145]. Причому, донедавна ПКУ не визначав чи є постійним представництвом сервер на якому розміщено веб-сайт СГД, що викликало безліч непорозумінь.

Заснування постійного представництва – складна процедура, яка потребує значних затрат часу, зусиль і ресурсів. Це не завжди є економічно вигідно з огляду на недостатню розвиненість вітчизняного інтернет-ринку й великі витрати на відкриття представництва, адже не завжди суб’єкт господарювання на початковому етапі своєї діяльності має значні суми коштів [23, с. 20–23].

Як зазначає С. Ільчов, стягувати податки за місцем реєстрації постійного представництва складно і суб’єкту, який сплачує податки з доходів отриманих від здійснення ЕК, оскільки це потребує від нього знання податкового законодавства тієї юрисдикції, у якій зареєстроване його постійне представництво, й органам податкового контролю, які повинні своєчасно і якісно здійснювати податковий контроль [77, с. 73]. Тому вчений вважає доцільним розглянути можливість застосування терміну „економічна присутність” замість поняття „постійне представництво” для суб’єктів ЕК, оскільки, зважаючи на „віртуальний характер” цієї діяльності, таке визначення більш повно відобразить місце здійснення такої господарської діяльності. Потрібно враховувати, що при здійсненні ЕК не завжди відома країна реєстрації сервера, однак останнє можливо здійснити за умови тісної міжнародної співпраці країн.

Фактор визначення об’єкта оподаткування в умовах розвитку ЕК є непростим і не має однозначного вирішення на сьогодні, оскільки економічна діяльність відбувається „віртуально”, а кількість товарів (робіт, послуг), що можуть передаватися у цифровому вигляді постійно збільшується. Природа

Інтернет дає можливість перетинати таким товарам будь-які кордони. Це зручно для виконання бізнес-операцій, але створює проблеми при стягненні податків, адже при цьому важливо знати, звідки і в якому напрямі здійснене те чи інше постачання. У більшості випадків суб'єкти господарювання не вважають за необхідне сплачувати податки, якщо всі операції здійснюються електронною поштою між продавцем і покупцем (наприклад, купівля (продаж) цифрових товарів) [12]. Крім того, у більшості країн встановлені різні об'єкти оподаткування¹, тому важливим є визначення загальновизнаного (уніфікованого) об'єкту оподаткування, який застосовуватиметься на міжнародному рівні до ЕК [16, с. 41].

О. Данілов зазначає, що об'єкт оподаткування – це те, що підлягає оподаткуванню тим чи іншим податком, збором або обов'язковим платежем, – доходи, прибуток, майно, операції з продажу товарів, робіт, послуг та інші визначені чинним податковим законодавством об'єкти [50]. Об'єктом оподаткування за Ю. Івановим, А. Крисоватим і О. Десятнюк є „явище, предмет чи процес, внаслідок наявності яких сплачується податок” [87, с. 38]. М. Кучерявенко аргументовано доводить, що об'єктом оподаткування може бути вартість товарів (робіт, послуг), дохід або його частина, обіг з реалізації товарів (робіт, послуг), використання природних ресурсів. Один і той самий об'єкт не може оподатковуватися декількома податками одного виду, але може бути оподаткований податками різного виду (оподаткування доходу як об'єкта на загальнодержавному та місцевому рівні) [106, с. 181].

Визначення об'єкта оподаткування ЕК викликає певні труднощі з огляду на віртуальний характер цієї діяльності. Крім того, при його визначенні, необхідно оцінювати об'єкти оподаткування, які існують у кожній податковій юрисдикції, зацікавленій в отриманні податкових надходжень від суб'єктів ЕК.

Проблемі визначення об'єкта оподаткування і контролю за стягненням податків від операцій ЕК, у своєму дослідженні приділяє увагу Ж. Писаренко [133, с. 35], яка також відзначає складність встановлення об'єкта оподаткування від операцій здійснених з використанням ЕК та аргументує його доцільність, оскільки внаслідок „віртуалізації” трансакцій і появи великої кількості товарів, які можуть передаватися у цифровому вигляді, ускладнюється визначення об'єкта оподаткування та контроль за стягненням

¹ Наприклад, у США застосовується податок на споживання (податок з продажу), об'єктом оподаткування якого є виручка від реалізації товарів (робіт, послуг) призначених для власного вжитку. У країнах ЄС сплачується податок на додану вартість (ПДВ), а податок на споживання (податок з продажу) взагалі відсутній. Об'єктом оподаткування ПДВ є операції з реалізації товарів (робіт, послуг).

податків, а бюджет держави, як наслідок, втрачатиме значну частину коштів від податкових надходжень.

На сьогодні пропонуються різні способи визначення об'єкта оподаткування: 1) згідно правил тієї податкової юрисдикції, де зареєстроване постійне представництво суб'єкта господарювання у сфері ЕК із урахуванням податкового законодавства тих країн, де суб'єкт здійснює свою діяльність; 2) визначення уніфікованого об'єкта оподаткування для всіх податкових юрисдикцій та встановлення його відповідно до міжнародного податкового законодавства [208, с. 51–52].

Зазначимо, що визначення об'єкта оподаткування відповідно до законодавства тієї чи іншої податкової юрисдикції де зареєстроване постійне представництво суб'єкта ЕК є складним як для суб'єктів ЕК, так і для податкових органів. Оскільки його визначення потребує знання податкового законодавства тих податкових юрисдикцій, у яких суб'єкти здійснюють свою господарську діяльність, з урахуванням необхідності оцінювати об'єкти оподаткування, які існують у кожній податковій юрисдикції, зацікавленій отримати податкові надходження від суб'єктів цієї діяльності. Крім того, при купівлі (продажу) цифрових товарів (робіт, послуг) не завжди відомо про країну призначення [16, с. 42].

Об'єкт оподаткування повинен бути уніфікованим для всіх податкових юрисдикцій, чітко визначеним, стабільним, мати безпосереднє відношення до платника податку і визначатися згідно міжнародного податкового законодавства. Цей спосіб, на нашу думку, є простішим порівняно з першим як для платників податків, так і для податкових органів. Для його реалізації необхідно дослідити відмінності між об'єктами оподаткування та укласти відповідні міжнародні угоди з метою визначення єдиного об'єкта оподаткування у сфері ЕК.

Вважаємо, що об'єктом оподаткування у сфері ЕК є дохід отриманий юридичною чи фізичною особою від реалізації товарів (робіт, послуг) за допомогою використання інформаційно-комунікаційних систем [16, с. 42].

Фактор усунення подвійного оподаткування є актуальним для сфери ЕК, адже суб'єкти господарювання, які здійснюють свою господарську діяльність тільки за допомогою ЕК, часто потерпають від багаторазового оподаткування, оскільки їх постійне представництво може бути зареєстроване в юрисдикції однієї держави, а діяльність здійснюватися в іншій, або в державах, у різних частинах світу. Процедура сплати податків у цьому випадку ускладнюється, тому, що один і той же прибуток може бути оподаткований кілька разів різними юрисдикціями. Тому, для якісного контролю за правильністю сплати податків з доходів, отриманих від операцій ЕК, діяльність податкових органів

повинна бути направлена на усунення подвійного оподаткування її суб'єктів [209, с. 191].

У наукових колах поняття „подвійне оподаткування” (double taxation) визначають, як обкладання одного податкового об'єкта в окремого платника тим самим (або аналогічними) податком за той самий відрізок часу (найчастіше податковий період) [106, с. 346].

Відповідно до податкового законодавства України, дохід, отриманий за межами держави, зараховується до загальної суми доходу, яка підлягає оподаткуванню в Україні та враховується при встановленні розміру податку. До того ж, розмір зарахованих сум не повинен перевищувати суму податку, яка підлягає сплаті в Україні. У такому випадку, вимагається наявність письмового підтвердження податкового органу іноземної держави про сплату податку на її території та наявність міжнародних податкових угод про усунення подвійного оподаткування. На сьогодні Урядом України підписано угоди про усунення подвійного оподаткування з багатьма провідними державами світу.

Подвійне оподаткування можливе тільки у випадку виникнення протиріч при оподаткуванні податками одного типу (у системі прямого або непрямого оподаткування), але ніколи не виникає при сплаті податків різних типів (прямих і непрямих) [106, с. 347]. Екстраполюючи дослідження Ю. Сибірянської [187, с. 45] щодо проблем виникнення подвійного оподаткування, у сфері ЕК, останнє може виникати за таких обставин:

1) при оподаткуванні доходів, отриманих резидентами за кордоном (для уникнення цієї ситуації необхідна наявність спеціальних міжнародних податкових угод, згідно яких оподаткування здійснюватиметься в одній з країн і регулюватиметься національним податковим законодавством, а суми сплачених податків на прибуток чи доходи, які отримані суб'єктом за межами податкової юрисдикції, зараховуватимуться при сплаті ними податків з прибутку чи доходу на території України);

2) при змішаному порядку сплати податку (оскільки платники податків сплачують податки і подають декларацію про доходи в різних місцях);

3) при оподаткуванні розподіленої частини прибутку підприємств (прибуток оподатковується двічі: при нарахуванні податку на прибуток (дохід) підприємства та при оподаткуванні дивідендів). Це підриває стимули для збільшення прибутку суб'єктів ЕК.

Причиною виникнення подвійного оподаткування суб'єктів ЕК є різне законодавче регулювання платника податку та джерела доходу податковим законодавством різних країн, а також неоднозначне тлумачення податкових норм та елементів податкового процесу. Для ефективного оподаткування ЕК

необхідна розробка податкових угод такого рівня, щоб вони не суперечили фіскальним інтересам держав, які їх укладають.

Так, у 1963 р. ОЕСР запроваджено Типову податкову конвенцію, у якій висвітлено основні принципи уникнення подвійного оподаткування, з урахуванням принципу постійного перебування, що можуть бути застосованими й до діяльності у мережі Інтернет. Тобто, „...будь-який дохід, отриманий фірмою від діяльності за кордоном, обкладається податковими органами „приймаючої” країни за місцем розташування й діяльності підприємства (біля джерела), незалежно від формального права власності його суб’єктів і конкретної державної приналежності” [106, с. 350].

Такий підхід є актуальним, ураховуючи, що в ЕК всі операції відбуваються у „віртуальному” режимі і встановити місцезнаходження суб’єкта господарювання, який займається цією діяльністю досить складно. Разом з тим, як відмічає Л. Фролова, при встановленні на міжнародному рівні єдиного (уніфікованого) об’єкта оподаткування для сфери ЕК незалежно від податкової юрисдикції, подвійного оподаткування можна уникнути [209].

Фактор формування глобального податкового простору спричинений самою сутністю мережі Інтернет, адже вона є місцем здійснення купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) суб’єктами ЕК. Цей принцип характеризується екстериторіальністю здійснюваних транзакцій, адже для інформаційно-комунікаційних мереж, однією з яких є Інтернет, не важливі кордони між державами. Здійснення операцій купівлі (продажу) в сучасних умовах не вимагає обов’язкової фізичної присутності в країні здійснення угоди. Маючи доступ до Інтернет можна у будь-який час відвідати веб-сайт компанії та розмістити замовлення в електронній формі. Таким чином виникає ситуація розташування джерела доходу в різних країнах світу, що ускладнює процес оподаткування та ефективність податкового контролю, і створює можливості для уникнення оподаткування.

Суб’єкти ЕК незалежно від місця здійснення своєї діяльності є суб’єктами права окремо взятої країни і міжнародного законодавства [208, с. 54]. Тому, екстериторіальність Інтернет не означає екстериторіальності суб’єктів ЕК, оскільки вони повинні бути зареєстровані як платники податків у конкретній країні. При здійсненні купівлі (продажу) цифрових товарів, які не мають матеріального носія, товар (робота, послуга), що передається мережею Інтернет, не підлягає митному оформленню та митному контролю, а відповідно, не сплачуються податки та збори.

Однак, на нашу думку, дана класифікація буде неповною без урахування фактору анонімності контрагентів (рис. 1.6) [21, с. 161].

Сьогодні глобальна мережа Інтернет сприймається як своєрідне міждержавне і міжнаціональне інформаційне середовище у якому сформувався і динамічно розвивається ЕК. У більшості випадків суб'єкти ЕК можуть залишатися анонімними не тільки один для одного, але і для фіскальних органів.



Рис. 1.6. Вплив інформаційно-комунікаційних технологій і глобалізації економіки на формування факторів, що впливають на оподаткування суб'єктів електронної комерції

Фактор анонімності контрагентів обумовлений існуванням можливості для суб'єктів ЕК здійснювати угоди купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) залишаючись анонімними один для одного, адже іменем користувача у мережі Інтернет є IP-адреса його комп'ютера. Доменне ім'я або IP-адреса може вказувати тільки на країну передбачуваного місцезнаходження суб'єкта ЕК, який бере участь в операції, і не дозволяє ідентифікувати його зі стовідсотковою точністю. Оскільки, при бажанні IP-адресу комп'ютера можна змінити (замаскувати), зокрема, шляхом використання „анонічних” (web-проксі) чи „спотворюючих” проксі-серверів, що можуть знаходитися у будь-якій країні світу. Крім того, проксі-сервери створюють „ланцюжки”, коли дані проходять через кілька проксі-серверів поспіль [8]. Наприклад, завантаживши на ПК програму-браузер OperaTor 3.4, яка автоматично змінює IP-адресу комп'ютера, внаслідок чого при вході в Інтернет

відобразатиметься анонімна IP-адреса [5]. У такому випадку оперативно перевірити достовірність наданої інформації складно і потребує часу.

Також виникає складність достовірного визначення учасників угод у сфері ЕК за місцезнаходженням банку-емітента електронних грошей, за допомогою яких найчастіше здійснюється оплата. Для цього контролюючим органам потрібно забезпечити проведення цілодобового моніторингу операцій з передачі даних у мережі Інтернет, що технічно ускладнює процес. Ситуацію погіршує і можливість передачі електронних даних у вигляді окремого пакету, що захищені паролем. Крім того, обсяг інформації, переданої через Інтернет, на сьогодні досяг колосальних масштабів, внаслідок чого уряди країн світу вже не в змозі його контролювати. Таким чином, лишається сподіватися, що суб'єкти ЕК будуть добровільно надавати контролюючим органам достовірну інформацію про свою господарську діяльність [21, с. 165].

Суб'єктом оподаткування є учасник процесу справляння податку (збору, іншого обов'язкового платежу) – це фізична чи юридична особа, яка безпосередньо його сплачує [114, с. 24]. Суб'єктами ЕК можуть бути: домогосподарства, фізичні та юридичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність у мережі подібній до Інтернет (виробники та постачальники товарів і послуг різних категорій), покупці (клієнти), інтернет-провайдери тощо, а в окремих випадках – і держава. Тож, вважаємо, що суб'єктами оподаткування ЕК є СГД, які отримують свої доходи від господарської діяльності в мережі Інтернет.

З викладеного вище виходить, що особливості ЕК ускладнюють визначення податкових зобов'язань її суб'єктів, а також, створюють перепони для встановлення контрагентів і здійснення податкового контролю.

Дослідження робіт сучасних учених щодо впливу розвитку ІКТ та процесів глобалізації суспільства на принципи оподаткування суб'єктів ЕК дозволило виявити формування специфічних факторів, що впливають на оподаткування в умовах здійснення господарської діяльності в мережі Інтернет, які допоки мають теоретичний характер. Як зазначає К. Швабій, податкова політика держави в умовах глобалізації не повинна обмежуватися у часі, а має розраховуватися урядом на довгострокову перспективу [213], адже життя не стоїть на місці і постійно коригує форми здійснення господарської діяльності та принципи оподаткування її суб'єктів.

Проведене дослідження дало змогу визначити, що процеси глобалізації впливають на всі сфери життєдіяльності суспільства, у тому числі, на систему оподаткування та податкову політику держав. З часом цей вплив буде тільки поглиблюватися, переходячи на якісно новий рівень. Тому, для

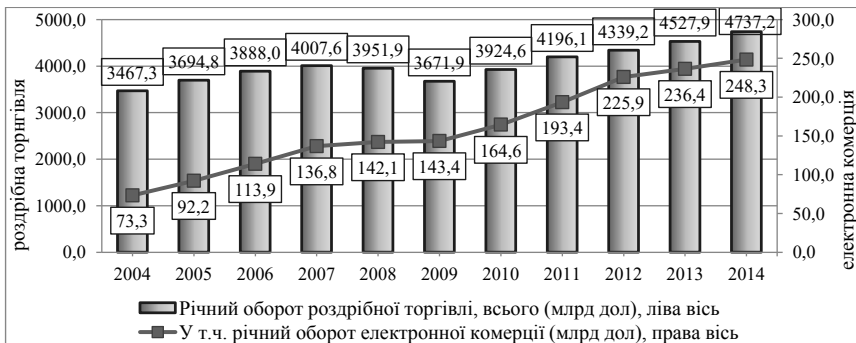
отримання якомога більших вигод від зростання масштабів глобалізації уряди держав повинні формувати прозору і конкурентоспроможну податкову політику, і якомога повніше враховувати зазначені вище зміни при здійсненні адміністрування податків, формування структури податкової системи, механізму впровадження та справляння податків.

1.4. Тенденції оподаткування електронної комерції у провідних країнах світу

Оподаткування ЕК повинно враховувати специфіку реалізації всіх функцій податків з метою розробки найбільш ефективних засобів для стимулювання розвитку цього сегменту економіки в усіх країнах світу. Україна за часів незалежності активно вибудовує свою систему оподаткування, враховуючи позитивний досвід іноземних країн, адже загальновідомо, що просте копіювання податкової системи однієї країни на реаліях іншої не дає цілковитого позитивного результату. Саме тому, в нашому дослідженні приділено увагу вивченню позицій провідних країн світу щодо оподаткування ЕК з метою виявлення тих специфічних особливостей, які доцільно застосовувати в Україні.

Особливу увагу доцільно приділити досвіду США. Зазначимо, що в цій країні в числі перших почали приділяти увагу формуванню механізму оподаткування ЕК. Так у 1998 р. в США прийнято Закон „Про свободу Інтернету від податків” (Internet Tax Freedom Act). Ним запроваджено мораторій (далі – Мораторій) на введення дискримінаційних податків для оподаткування суб’єктів ЕК, для захисту користувачів ІКТ від сплати податків за підключення до Інтернет; заборонялося подвійне оподаткування покупок, зроблених в Інтернет; компанії, які здійснювали продаж товарів у Інтернет були віднесені до пільгової категорії. Однак, Мораторій не поширювався на продаж фізичних товарів через мережу Інтернет. Виняток був тільки для штатів, які встигли запровадити такі податки до введення у дію згаданого вище закону (8 штатів). Таким чином, зазначений Закон не зачіпав напряму оподаткування угод у мережі Інтернет і не виключав застосування до них, за певних умов, податку з продажу, базою оподаткування для якого є роздрібні продажі. Термін дії Мораторію неодноразово переглядали, так, зокрема, у 2007 р. його подовжили до 1 листопада 2014 р. [251].

Відмова від дискримінаційного оподаткування ЕК (відмінного від оподаткування традиційної комерції) у США у 1998–2014 рр. стала основним фактором її росту. Дослідження американських учених свідчать, що на США припадає біля 35 % корпорацій, які займаються ЕК професійно. Обсяг ЕК у США щороку збільшується на 10–15 % і становить близько 8 % від роздрібно́ї торгівлі [59, с. 10]. За даними Департаменту торгівлі США (U. S. Department of Commerce, Washington) [257; 258] обсяги середньорічного обороту роздрібно́ї торгівлі і продажів у сфері ЕК стабільно зростають (рис. 1.7), що, у свою чергу, сприяє збільшенню податкових надходжень. Порівнюючи співвідношення середньорічного обороту роздрібно́ї торгівлі та ЕК у США, бачимо стрімке збільшення темпів розвитку ЕК. Так, якщо у 2004 р. сума середньорічного обороту ЕК становила 73,34 млрд дол, то у 2014 р. – близько 250 млрд дол, збільшившись у 3 рази.



Джерело: побудовано за даними Департаменту торгівлі США [257; 258]

Рис. 1.7. Динаміка обсягів роздрібно́ї торгівлі й продажів у сфері електронної комерції у США у 2004–2014 рр.

Внаслідок дії Мораторію на оподаткування операцій у мережі Інтернет бюджет США щороку недоотримував близько 11 млрд дол США податкових надходжень. Тож у 2013 р. Сенат конгресу США ухвалив закон про оподаткування он-лайн торгівлі, яким запроваджено податок на реалізацію товарів через мережу Інтернет, навіть якщо продавець не має „реального” офісу у штаті, де було продано той чи інший товар. Ставка податку для кожного штату різна і коливається від 1 % до 10 % від вартості товару. Такий податок з продажів сплачують інтернет-магазини, річний оборот яких більше 1 млн дол, за ставкою, що діє у штаті споживача замовленого товару [39,

с. 224]. Тобто, податок сплачується за місцезнаходженням покупця товару. За попередніми підрахунками це дозволить щороку додатково мобілізувати до бюджету США близько 10 млрд дол [185].

Як свідчать розрахунки Forrester Research, у США впродовж 2013–2014 рр. ЕК розвивалася не так динамічно як у попередні роки, але середньорічні темпи зростання становили 8–10 %, завдяки чому обсяги роздрібних продажів були близько 250 млрд дол. Відносно Західної Європи, то темпи зростання становили близько 11 % і у 2014 р. обсяги роздрібних продажів у мережі Інтернет – 114,5 млрд євро [245]. Ринок ЕК у США є одним з найбільш динамічних у світі за обсягами і швидкістю зростання.

Уряд США вибудовує політику оподаткування суб'єктів ЕК беручи за основу існуючі правила оподаткування традиційних видів господарської діяльності. Згідно цього підходу й наявності або відсутності договору про уникнення подвійного оподаткування, суб'єкт, який здійснює господарську діяльність у сфері ЕК (іноземна компанія), підлягає оподаткуванню за податковим законодавством США за таких умов [77]:

1) якщо компанія – резидент країни, яка має договір про уникнення подвійного оподаткування із США, то вона сплачує податки у США тільки за наявності постійного представництва чи залежного агента, що прирівнюється до нього;

2) якщо компанія – резидент країни, яка не має договору про уникнення подвійного оподаткування із США, то вона повинна сплатити податки у США з тієї частини доходу, що має безпосередній зв'язок з комерційною діяльністю у цій країні.

Незалежно від наявності постійного представництва в США, суб'єкти, які здійснюють господарську діяльність у сфері ЕК сплачують ті ж податки, що і звичайні СГД. Для розрахунку середньорічного доходу використовуються суми доходу за попередні три фінансові роки. У такому випадку річний дохід є сукупністю валового доходу підприємства або загальної суми доходів і вартості реалізованих товарів згідно даних декларацій по федеральному податку на прибуток.

Основоположними критеріями, що застосовуються урядом США при формуванні моделі оподаткування суб'єктів ЕК є [78, с. 26]:

1) місцезнаходження покупця – залежно від того, в якому штаті знаходиться покупець, може змінюватися розмір податку на споживання, або взагалі не застосовуватися до даної операції;

2) місцезнаходження сервера (веб-сторінки) – залежно від розташування сервера встановлюється постійне представництво та визначається податкова юрисдикція суб'єкта ЕК;

3) тип товару й характер транзакції – форма доставки товару не впливає на його тип (матеріальний чи електронний), а також характер транзакції. Тип транзакції визначає вид податку та умови його стягнення.

Місцезнаходження покупця має значення при електронних продажах між штатами США, де залежно від податкової юрисдикції покупця, стягується або не стягується податок на споживання. Він також має вплив у випадках, коли існують договори про уникнення подвійного оподаткування, при цьому, місцезнаходження покупця може впливати на розмір податку або на сам факт його застосування до цієї транзакції.

Місцезнаходження сервера (інтернет-сторінки) відіграє важливе значення, оскільки основним критерієм при цьому є зв'язок між його місцезнаходженням і встановленням постійного представництва та, відповідно, визначення податкової юрисдикції й інших елементів оподаткування суб'єкта ЕК.

Експерти Нью-Йоркської урядової робочої групи з електронної торгівлі (США) та міжнародної організації ОЕСР ще в 1998–1999 рр. розробили кілька проектів Міжнародних Конвенцій про електронні операції і Директив з оподаткування операцій, які здійснюються у глобальній мережі Інтернет. Останніми запропоновано визнати постійним представництвом сервер, з якого фактично здійснюються електронні послуги. Таким чином, суб'єкти, які здійснюють діяльність у сфері ЕК будуть зобов'язані сплачувати податки з будь-яких доходів, що отримані через постійне представництво. Однак, потрібно враховувати, що в світі велику кількість веб-сайтів зареєстровано на серверах, розміщених на території США [67, с. 12–13]. Зазначене вище призведе до того, що оподаткування буде здійснюватися у цій країні, що суперечитиме міжнародним нормам та інтересам держав, проте буде вигідним для США.

Наприклад, інтернет-магазин зареєстрований у доменній зоні „UA” може знаходитися на сервері будь-якої країни. Як правило, вітчизняні компанії розміщують свої сайти саме на американських серверах, а господарську діяльність здійснюють в Україні. Таким чином для податкових органів буде складно визначити в якій країні даний суб'єкт повинен сплачувати податки.

На нашу думку, визначення сервера у якості постійного представництва дасть можливість СГД за бажанням переміщувати свої сайти на сервери країн, що мають найбільш лояльне податкове законодавство (наприклад, офшорні юрисдикції). Крім того, визначення сервера в якості постійного представництва дозволяє уникати оподаткування простим переміщенням сайту на сервер, що знаходиться в країні, законодавство якої

не розглядає його в якості постійного представництва [244, с. 78]. До того ж, на сьогодні недостатньо врегульованими залишаються відносини між суб'єктом ЕК, організацією, що надає доступ до мережі Інтернет та орендодавцем сервера.

Необхідно відмітити тип продукту (товару) і характер транзакції, що також мають вагомий вплив при оподаткуванні суб'єктів ЕК. Адже, в світі існують традиційні та цифрові товари (роботи, послуги) продаж яких має суттєві відмінності, й відповідно, вимагає специфічних підходів до оподаткування доходів, отриманих від торгівлі ними. У випадку з цифровими товарами (роботами, послугами) основним критерієм є правила, встановлені СВД США щодо продажу програмного забезпечення, оскільки це єдиний на сьогодні електронний продукт, реалізація якого регулюється конкретними правилами. Його суть полягає у тому, що форма доставки товару не впливає на його тип або характер транзакції і акцент ставиться на права, отримані (передані) з покупкою товару, тобто ліцензія або роялті. Таким чином, немає різниці чи отримує покупець коробку з диском всередині, чи скачує той самий продукт в електронному вигляді. Основним для СВД США є визначення типу транзакції, тобто чи це був продаж продукту (ліцензія), чи передача продукту з можливістю подальшого поширення (роялті), адже саме тип транзакції визначає вид податку і умови його виплати (податок з доходів іноземної корпорації у першому випадку, або податок, утримуваний з роялті, – у другому) [77, с. 28].

П'ять основних принципів державного регулювання ЕК у США, що досі не втратили своєї актуальності і визначають ставлення уряду цієї країни до розвитку ЕК, викладені у доповіді про розвиток ЕК „E-commerce and Development Report 2001” [236, с. 21–22]:

1) принцип провідної ролі приватного сектора – незважаючи на те, що держава відіграла основну роль у розвитку і становленні мережі Інтернет, подальший його розвиток визначається виключно приватним сектором;

2) держава повинна уникати надмірних обмежень електронної торгівлі – суб'єкти ЕК повинні мати змогу укладати законні угоди, продавати і купувати товари й послуги через Інтернет за мінімального втручання держави;

3) державне втручання до сфери ЕК повинно зводитися до підтримки і забезпечення мінімального, внутрішньо несуперечливого і спрощеного правового середовища для торгівлі;

4) держава повинна усвідомити унікальні якості Інтернету і можливість його використання для здійснення торгових операцій. Існуючі закони і регулюючі положення, що перешкоджають розвитку електронної

торгівлі, повинні бути вдосконалені і переглянуті або ж скасовані, щоб відповідати потребам нової електронної ери;

5) електронна торгівля через Інтернет повинна здійснюватися у глобальних масштабах – „Інтернет стає глобальним ринком. Правові основи, що забезпечують торговельні операції в Інтернеті, повинні будуватися на єдиних принципах, які мають більше значення по відношенню до юрисдикції місцевих, національних і міжнародних органів, що повинно, в кінцевому рахунку, обернутися передбачуваними результатами для кожного конкретного покупця або продавця, незалежно від місця його проживання”.

Зазначені вище принципи є актуальними не лише для США. На нашу думку, ними слід керуватися й урядам інших країн, у тому числі й Україні, що сприятиме розвитку ЕК і побудові принципів оподаткування її суб'єктів. Все ж таки, незважаючи на значні досягнення США щодо оподаткування суб'єктів ЕК, нагальною залишається проблема приховування об'єкта оподаткування при продажу товарів у мережі Інтернет. Крім того, як показала практика США, встановлення Мораторію на оподаткування операцій у мережі Інтернет має позитивний ефект для розвитку ЕК, проте, бюджет держави при цьому недоотримує значні суми податкових надходжень, тому такий підхід слід використовувати з обережністю.

Не менш важливим є дослідження досвіду країн Європейського Союзу, які, безумовно, також характеризуються високим рівнем розвитку ЕК (частка ЕК у ВВП ЄС у 2014 р. – 3,5 % [237, с. 7]) і мають вагомі досягнення у цій сфері. Досвід цих країн потребує уваги з метою визначення пріоритетів для оподаткування ЕК в Україні та розробки найбільш прийняттого підходу для вітчизняної податкової системи.

За даними досліджень [229; с. 12] у 2014 р. до п'ятірки європейських країн, з найвищими показниками обсягів ЕК увійшли Великобританія (127,4 млрд євро), Німеччина (63,4 млрд євро), Франція (51,1 млрд євро), Австрія (10,9 млрд євро), Нідерланди (10,5 млрд євро). Серед країн, що розвиваються найвищі показники у Іспанії (14,4 млрд євро), Італії (11,2 млрд євро), Польщі (5,2 млрд євро). В країнах ЄС найбільшим попитом серед покупок у мережі Інтернет користуються інформаційні технології (33 %), побутова техніка (18,3 %), побутова електроніка (16 %).

Країни ЄС будують свою податкову політику на основі концепції жорсткого державного регулювання електронних економічних відносин, виходячи з пріоритетів бюджетних і податкових інтересів [253, с. 48], за умови, що регулювання ЕК не перешкоджатиме вільній міжнародній торгівлі. Уряди цих держав усвідомлюють, що „стягнення податків з оборотів комерційних операцій, здійснюваних у глобальній мережі Інтернет, може стати на

перспективу важливою, а на певній стадії розвитку світової електронної економіки, найважливішою статтею наповнення національного бюджету цих держав та консолідованого інтеграційного бюджету ЄС” [195, с. 77].

За даними Комісії Європейського Парламенту і Ради потенціал ЕК значний і доки не повною мірою реалізований, тому частка ЕК у ВВП у країнах ЄС в 2010 р. становила 3 %, роздрібний продаж – 3,4 %, хоча на національному рівні темпи зростання цього сегменту економіки знаходяться на високому рівні (див. додатки Д і Е). Так у країнах G 8, Південній Кореї та Швеції ЕК забезпечила біля 21 % зростання ВВП за останні п’ять років. За прогнозами експертів до 2020 р. очікується, що ринок ЕК становитиме біля 4,1 % ВВП, тобто 500 млрд євро (1 000 євро на душу населення). В окремих країнах ЄС (Нідерландах і Сполученому Королівстві) ЕК здатна забезпечити 15–20 % ВВП у 2016 р. Керівництво ЄС планує сталі зростання показників цієї сфери. Передбачається, що підтримка Радою ЄС розвитку ЕК стимулюватиме розвиток малого і середнього бізнесу, які матимуть доступ до нових ринків поза межами національних і європейських кордонів [227].

В ЄС пропонувалися різні варіанти удосконалення механізму оподаткування ЕК, зокрема, запровадити фіксований податок з кожного мегабайта інформації, переданої суб’єктом ЕК. Однак ця пропозиція не набула популярності, а тому керівництвом ЄС прийнято рішення пошуку принципово іншого підходу до розробки механізму оподаткування, прийнятого в сфері електронного підприємництва [253, с. 51].

Вчені Ешманівського інституту (Бельгія) пропонували ввести „побітовий податок”, а саме, встановити лічильники й оподатковувати кількість переданих даних від одного ПК до іншого. По суті це є платою за використаний трафік, тобто за кількість переданої інформації за допомогою Інтернет [154, с. 159].

Урядом Бельгії здійснено ряд кроків до налагодження ефективного податкового регулювання суб’єктів ЕК. Зокрема у 2010 р. створено Бельгійський Інтернет сервісний центр (Belgian Internet Service Center (BISC)) (далі – BISC) з метою боротьби з фінансовими шахрайствами у сфері ЕК. До його компетенції входить здійснення електронного аудиту – анонімного підключення (у прихованому режимі) до серверів з метою здійснення аудиту їх діяльності [20, с. 70]. Такі національні центри мають бути спрямованими на:

- 1) пошук нових засобів і методів контролю ЕК;
- 2) обмін інформацією на міжнародному рівні щодо шахрайств у сфері ЕК (часто суб’єкт, що здійснює шахрайство з використанням ЕК зареєстрований в одній країні, а його діяльність відбувається в іншій);

3) доступ до інформації про суб'єктів ЕК у всіх країнах ЄС (створення спеціальних платформ, які фіксуватимуть діяльність сайтів, що не зареєстровані у податковій службі, які не здійснюють постановки на податковий облік і мають оборот у мережі Інтернет на суму понад 10 тис. євро) [232, с. 132].

Зважаючи на транскордонність ЕК та її швидку мобільність залежно від ринкових умов, фахівці BISC пропонують створити своєрідну „єдину точку контакту” (single point of contact (SPOC)) у кожній Європейській країні. Також запропоновано розміщувати на сайті спеціальний розпізнавальний знак, – „мітку довіри” („trust labels”) для забезпечення суб'єктів ЕК від шахрайства у цій сфері. Перевірку достовірності цього знаку повинні здійснювати контролюючі органи держав. У 2010 р. Європейський парламент рекомендував усім країнам членам ЄС застосовувати подібний механізм контролю ЕК. Запровадження тотального контролю або технічного блокування порушень податкового законодавства суб'єктами ЕК в окремо взятих країнах не буде результативним. Як зазначають фахівці BISC, це суперечить філософії вільної торгівлі, свободи і незалежності Інтернет, а також порушує права споживачів [232, с. 132–133; 20, с. 70].

У Німеччині було запропоновано запровадити податок на використання мережі Інтернет для бізнесу, та як його прирівняли до засобів виробництва. Платниками цього податку повинні були стати юридичні особи-підприємці, які використовують мережу Інтернет для отримання прибутку. Об'єктом оподаткування повинен був вважатися період часу, протягом якого комп'ютер юридичної особи під'єднаний до мережі для здійснення господарської діяльності. У податковій декларації планувалося передбачити спеціальну графу „Інтернет”, де підприємці повинні були б зазначати період часу, протягом якого вони використовували комп'ютер для здійснення господарської діяльності з метою отримання прибутку [181, с. 165]. Однак, цю новачію не було схвалено через складність здійснення перевірки достовірності наданої інформації.

У Франції, Швейцарії та Німеччині запропоновано створення механізму ідентифікації суб'єктів ЕК, які здійснюють свою господарську діяльність у мережі Інтернет. На всіх сайтах, що здійснюють законну господарську діяльність, існує спеціальний розпізнавальний знак з номером, що дозволяє споживачу перевірити факт реєстрації суб'єкта ЕК у податкових органах [235, с. 74]. При покупці товарів у таких підприємців держава надає споживачам гарантії захисту їхніх прав. Природно, що користувачі Інтернет прагнуть працювати саме з підприємцями, які мають такий розпізнавальний номер. Для отримання цього номера, підприємець повинен не тільки стати на

податковий облік, але й підписати угоду про надання повної інформації про рух коштів через електронні платіжні системи, які на сьогодні характеризуються складністю у застосуванні та здійсненні відносно них зовнішнього контролю [77].

З 2008 р. податкова служба Франції отримала право вимагати інформацію від операторів торгівлі товарами (роботами, послугами) через Інтернет, провайдерів Інтернет і телефонного зв'язку про перелік фактично реалізованих товарів (робіт, послуг) і їх вартість, що сприяє зменшенню шахрайств при сплаті податків. Обсяги ЕК у Франції у 2014 р. – 51,1 млрд євро і понад 33,8 млн активних споживачів у мережі Інтернет. Витрати одного споживача в мережі Інтернет у середньому 1 512 євро [237, с. 25].

Іншої позиції притримується уряд Швейцарії, де у 2000 р. Парламентом висловлено протест проти „введення загальнонаціонального оподаткування економічної діяльності (електронних банківських послуг, інтернет-банкінгу), що здійснюється у мережі Інтернет”. Також звільнено від оподаткування ПДВ реалізацію нематеріальних товарів, які купуються через мережу Інтернет [195, с. 79]. Обсяги ЕК у Швейцарії у 2014 р. збільшились майже у два рази порівняно з 2009 р. і склали 10,2 млрд євро. У середньому на одного інтернет-споживача (всього їх близько 5,7 млн чол.) припадає 1 789 євро витрачених на покупки в Інтернеті [237, с. 28].

У Німеччині, Іспанії та Італії запроваджено жорсткі штрафи за ведення незаконної господарської діяльності в мережі Інтернет. Зважаючи на те, що контролювати ведення бізнесу в глобальній мережі складно, підприємці мають більше можливостей ухилитися від сплати податків. На думку влади, високі штрафи (аж до конфіскації усього майна компанії) здатні знизити кількість організацій, що здійснюють діяльність у мережі Інтернет незаконно.

Уряд Нідерландів здійснює розробку попереджувальних (превентивних) заходів у частині податкового регулювання ЕК. Так, податкова та митна служби Королівства Нідерландів запровадили самотестування для підприємців ЕК, що дозволяє отримувати інформацію щодо кількості суб'єктів і оборотів у цій сфері. Крім того, проводиться роз'яснювальна робота щодо податкового та митного адміністрування. У 2014 р. загальна сума витрат споживачів у мережі Інтернет у Нідерландах становила понад 10,5 млрд євро, збільшившись на 12 % порівняно з 2009 р. На веб-сайті податкової служби створено спеціальний розділ для суб'єктів ЕК де міститься уся законодавча база з оподаткування та спеціальні податкові роз'яснення. Адже, як свідчить практика, часто значна частина суб'єктів ЕК порушує податкове законодавство через необізнаність [256, с. 135]. Так податкова служба проводить горизонтальний контроль суб'єктів

ЕК і третіх осіб. Тому, для виявлення суб'єктів ЕК, які здійснюють діяльність виключно в мережі Інтернет, створено спеціальний Інтернет-сервісний центр, зусиллями якого відслідковуються ІР-адреси серверів на яких пропонуються товари та вимагається їх оплата. Подібний досвід, на нашу думку, може бути адаптований до вітчизняної практики.

У більшості країн ЄС (Велика Британія, Нідерланди, Франція, Німеччина) досі залишається відкритим питання щодо визнання активного сервера, з якого компанія здійснює господарську діяльність, постійним представництвом. Так, у Великобританії під податкову юрисдикцію потрапляє компанія, що зареєстрована у цій державі, або керується звідти, або, у випадку іноземної компанії, здійснює діяльність через філію чи агента. З приводу того, чи може бути комп'ютерний сервер прирівняний до компанії або філії, тривають суперечки. З позиції уряду Великобританії, якщо обслуговування сервера здійснюється незалежним агентом, то постійне представництво не виникає. Останнє є стимулюючим чинником для потреб бізнес-проектів, що фактично ведуться в інших країнах. На думку фахівців [30, с. 18] це логічно, адже з точки зору результату, немає різниці між розміщенням сайту на комп'ютері веб-хостера, чи в приміщенні, наприклад, того ж веб-хостера свого комп'ютера зі своїм сайтом, тобто – спеціалізованого обладнання. До того ж, після підключення обладнання до Інтернет його місцезнаходження взагалі не має практичного значення.

Відмітимо, що серед європейських країн найбільших обсягів ЕК досягла у Великій Британії. Зокрема, у 2014 р. обсяги ЕК в цій країні становили понад 127 млрд євро, у 2015 р. – понад 157 млрд євро [237, р. 25; 260, р. 42].

Зусиллями ЄС розроблено спеціальний підхід до оподаткування суб'єктів ЕК, принципи якого базуються на розробках ОЕСР, а саме: 1) недоцільно запроваджувати нові податки для оподаткування ЕК; 2) електронний продукт запропоновано оподатковувати як послугу, а не як товар; 3) податок на споживання необхідно стягувати за місцем споживання. Проте, як відомо, розробки ЄС носять рекомендаційний характер і не вимагають від країн-членів стовідсоткового їх упровадження.

Для зрівняння умов здійснення господарської діяльності суб'єктів ЕК, які зареєстровані у ЄС і поза його межами, а також з метою захисту європейських ринків, країнами Євросоюзу у 2002 р. прийнято Директиву 2002/38/ЄС (далі – Директива) [230], дія якої поширюється і на послуги, що надаються електронним способом. З одного боку, норми Директиви дають можливість податковим органам ефективно здійснювати державний контроль у сфері ЕК, а з іншого – стимулювати суб'єктів господарювання для здійснення законної економічної діяльності й своєчасної сплати податків

[148, с. 58]. З її прийняттям у ЄС розпочато адаптацію податкового законодавства до реалій ЄК, адже загальні правила оподаткування ПДВ, які визначалися Шостою Директивою на час її прийняття не могли адекватно застосовуватися до послуг, що надавалися в електронній формі [65, с. 49].

У Директиві сформовано нові правила оподаткування ЄК, визначено об'єкт оподаткування ЕТ, місце здійснення операцій, що підлягають оподаткуванню, а також „Спеціальний режим оподаткування, що застосовується до платників податку, які не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності, та здійснюють поставку послуг в електронній формі особам, які не є платниками податку” (ст. 26 с) [65, с. 49; 230].

Нерезиденти, які надають послуги в електронній формі споживачам на території ЄС, зобов'язані зареєструватися у якості платника податку в одній з країн-членів ЄС, на власний розсуд, і отримати податковий номер. Крім того, згідно цієї Директиви, нерезидент, який постачає послуги в електронній формі зобов'язаний щомісяця подавати до фіскальних органів податкову звітність і сплачувати ПДВ з поставки послуг кінцевим споживачам на території ЄС, та зберігати податкову документацію, що пов'язана з його діяльністю. Дія Директиви поширюється на платне завантаження програмного забезпечення, зображень, автоматичну дистанційну підтримку програм, підписку на он-лайн журнали, інтернет-радіо і телепрограми (якщо паралельно не здійснюється мовлення в звичайному режимі), доступ до баз даних, завантаження аудіо- і відеофайлів, комп'ютерних ігор, он-лайн казино, послуги з дистанційного навчання без втручання людини-викладача [194, с. 47]. Під дію Директиви не підпадає продаж товарів (книг, CD-дисків, аудіо-і відеокасет та інших фізичних товарів), послуги юристів і фінансових консультантів, а також викладачів, адже „електронна складова” такої діяльності представлена тільки засобом комунікації. „Вхідний” ПДВ, тобто сплачений іноземною організацією постачальникам з країн ЄС, буде відшкодовуватися. Однак, це може призвести до дискримінації продавців із тих країн, що не входять до складу ЄС, оскільки продавці з країн ЄС не повинні визначати, де знаходяться їхні покупці, і розраховувати ПДВ за різними ставками. До того ж у сфері ЄК визначення резидентності покупця й без того складна і дорога процедура.

Таким чином, у країнах ЄС механізм податкового контролю іноземних суб'єктів ЄК допоки недостатньо врегульовано. Зважаючи на „віртуальну” специфіку торгівлі цифровими товарами (роботами, послугами), прямий контроль влади просто неможливий, адже для того, щоб правильно нарахувати податок необхідно знати місцезнаходження покупця, а у випадку з ЄК це зробити складно.

Одним із способів встановлення місцезнаходження покупця є визначення місцезнаходження банку, в якому у клієнта відкритий рахунок. Однак, це спрацює при оплаті товару за допомогою кредитної картки або безготівкового переказу коштів. У разі, коли клієнт здійснює оплату замовлення не карткою, а за допомогою однієї зі спеціалізованих платіжних систем Інтернет, визначити його місцезнаходження, як правило, неможливо, тож продавцеві доводиться покладатися на добросовісність покупця.

Директивою 2006/112/ЕС від 28.11.2006 р. передбачено можливість зниження ставки ПДВ для країн-членів ЄС на 5 % на товари й послуги з метою забезпечення економічного зростання і стабільного функціонування внутрішнього ринку. Дана пільга застосовується у тому числі й для поставок локальних послуг, а також аудіо-книг, CD, CD-ROM або іншої фізичної підтримки, які переважно відтворюють той же зміст інформації, що і друковані книги [254]. У 2010 р. рішенням Європейської Комісії та Ради продовжено дозвіл на пільгове оподаткування ПДВ за ставкою 15 % до 2015 р. [233]. У такий спосіб робиться спроба зменшення тіньової економіки, збільшення кількості робочих місць, а також пристосування податкового законодавства до нових умов ведення бізнесу.

У ЄС планується розробка всеохоплюючої автоматичної системи розрахунку, збору та розподілу ПДВ. Зокрема, з внесенням змін до ПДВ Директивами 2006/112/ЕС від 28.11.2006 р. та 2009/47/ЕС від 05.05.2009 р. з 2010 р. набули чинності нові правила відшкодування ПДВ, згідно яких вся процедура здійснюється в електронному вигляді задля економії часу, зменшення паперового документообігу та оперативнішого відшкодування ПДВ заявнику, й відбуватиметься у країні реєстрації суб'єкта господарювання [255]. Місцем поставки послуг відповідно до нових правил для виду B2B (бізнес-бізнес) та B2C (бізнес-споживач) вважатиметься місце знаходження клієнта, а не постачальника і, відповідно, оподаткування ПДВ здійснюватиметься у місці (країні) знаходження клієнта, який отримав послугу, а не в місці знаходження постачальника, тобто оподаткування ПДВ відбувається за місцем споживання. Особливо актуальним останнє є для постачальників цифрових товарів (робіт, послуг) [231].

Платники ПДВ матимуть змогу виконати свої податкові зобов'язання за допомогою системи „єдине вікно” у будь-якій країні ЄС. Сплачений ПДВ перерозподілятиметься автоматично з країни реєстрації постачальника до країни місцезнаходження клієнта. Крім того, для поступового переходу державам-членам ЄС дозволено зберігати частину зібраних надходжень від ПДВ до 31 грудня 2018 р.: з 1 січня 2015 р. до 31 грудня 2016 р. ця частка становитиме до 30 %; від 1 січня 2017 р. до 31 грудня 2018 р. – 15 % і 0 % –

від 1 січня 2019 р. [231]. Останнє сприятиме недопущенню спотворення конкуренції між країнами-членами ЄС унаслідок функціонування різних ставок ПДВ.

У повідомленні Комісії Європейського Парламенту і Ради від 6.12.2011 р. оприлюднено План дій для подвоєння обсягів роздрібних продажів ЄК у країнах ЄС до 2015 р., а також приділено увагу врегулюванню проблем, що виникають при оподаткуванні ПДВ. Зокрема Комісія притримується позиції, що ставки ПДВ на продаж цифрових товарів (робіт, послуг) у сфері ЄК повинні бути такими ж, як і ставки ПДВ для продажу фізичних товарів (робіт, послуг) для забезпечення рівноправності всіх СГД у світі, які займаються діяльністю у мережі Інтернет. Адже застосування різних ставок залежно від того відбувається продаж фізичного товару (роботи, послуги) (наприклад, книги у м'якій обкладинці) чи цифрового (наприклад, та ж книга, але в електронному вигляді), матиме негативні наслідки і сприятиме тінізації доходів [227]. Притримуватися цієї позиції спонукає Директива 2006/123/ЄС Парламенту та Ради „Про послуги на внутрішньому ринку” [234].

Аналізуючи податкове законодавство ЄС можемо зробити висновок, що воно тяжіє до регулювання зазначеного виду діяльності як традиційного. Зокрема, наголошується на нейтральному регулюванні податкових відносин у сфері ЄК, а також на тому, що податкове законодавство не повинні стримувати її розвиток [12]. Крім того, ЄС у більшості питань щодо оподаткування ЄК керується принципами і правилами, розробленими ОЕСР. Пропозиції відносно регулювання даної сфери вносяться з позиції забезпечення так званих „чотирьох свобод” зазначених у Договорі про заснування Європейського Співтовариства [154, с. 154]: „...вільного руху товарів, осіб, послуг і капіталу та загалом для функціонування внутрішнього ринку Співтовариства”. Керівництво ЄС закликає уряди країн-учасників розробляти кодекси поведінки в мережі Інтернет при здійсненні ЄК, які мають з часом стати запорукою стійкого розвитку цієї сфери. Однак, через тотальне регламентування ЄК, європейська торговельна інфраструктура не є світовим лідером у розвитку цієї діяльності, на відміну від США.

Незважаючи на те, що багато країн світу притримуються позиції недоцільності введення нових податків для ЄБ та ЄК у тому числі, в окремих розвинених країнах все ж таки деякі новації в цій частині мають місце. Так, урядом Франції з 2011 р. запроваджено податок на інтернет-рекламу. У Новій Зеландії з 2011 р. інтернет-провайдери сплачують додатковий податок у розмірі 25 новозеландських доларів за кожного клієнта, а отримані кошти направляються власникам авторських прав (наприклад, студіям звукозапису, книжковим видавництвам) [214].

Позиції максимального контролю комерційних відносин у мережі Інтернет притримуються й уряди країн Сходу та Азії (Іран, Афганістан, Китай, Куба, Монголія та ін.) [195, с. 80–81]. Разом з тим, непристосованість більшості норм податкового законодавства до сучасних умов здійснення економічної діяльності є основною причиною недостатньої врегульованості оподаткування ЕК.

Проблеми оподаткування ЕК все частіше викликають інтерес багатьох впливових міжнародних організацій зокрема, Міжнародної податкової асоціації (International Fiscal Association (IFA) (далі – МПА) та Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). Основним висновком у звітах МПА, якими охоплено понад 30 держав світу є те, що на сьогодні в усіх юрисдикціях платники податків і податкові органи ще не мають чітко визначеного законодавством порядку оподаткування ЕК. Це є одним із першочергових завдань, яке необхідно вирішити на національному і міжнародному рівнях у всіх країнах світу. Адже, як зазначалося вище, однією з основних особливостей ЕК є транскордонність трансакцій (операцій). Останнє створює надзвичайну проблему при міжнародному оподаткуванні, оскільки містить ризик подвійного оподаткування [154, с. 161].

Експерти МПА рекомендують при відсутності в певній країні спеціальних законодавчо визначених правил оподаткування операцій ЕК, здійснювати оподаткування шляхом адаптації принципів діючого в цій країні податкового законодавства. Зроблено припущення щодо неможливості ефективного використання концепції джерела походження прибутку, заснованих на фізичному розміщенні, для ефективного регулювання операцій здійснених електронним способом. Зазначено, що податкова юрисдикція застосовується у тих випадках, коли доведене джерело походження прибутку, резидентство платника або постійне представництво [154, с. 162–169; 250, с. 21–30].

З метою протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку з під оподаткування у 2013 р. ОЕСР оприлюднено План BEPS (Action Plan on base erosion and profit shifting) – План дій щодо розмивання бази оподаткування та переміщення прибутків. Це методологія протидії мінімізації оподаткування на транснаціональному рівні, яка має рекомендаційний характер і застосовується різними країнами шляхом внесення змін до національного податкового законодавства.

Серед 15 основних напрямів (actions) Плану BEPS напрямом 1 визначено врегулювання питань у сфері оподаткування цифрової економіки, а саме: вивчення можливості компанії бути фактично присутньою в економіці іншої держави шляхом здійснення діяльності у сфері ЕК і не

сплачувати податки в цій країні з огляду на відсутність постійного представництва; віднесення вартості, створеної за допомогою даних, генерованих на конкретній території внаслідок використання нематеріальних товарів і послуг; здійснення характеристики доходів, що отримані від упродовження нових бізнес-моделей ЕК, застосування відповідних правил країни походження; забезпечення ефективного стягнення ПДВ, податку на прибуток (податку з продажів) при здійсненні міждержавної торгівлі нематеріальними (цифровими) товарами і послугами¹. Оскільки існує відмінність економік високорозвинених країн і країн, що розвиваються, реалізація Плану BEPS відбувається з урахуванням особливостей національних економік і Україна не є виключенням.

У дослідженнях ОЕСР наводиться інформація про щорічні втрати бюджетів країн світу від BEPS, які складають 100–240 млрд дол. і наголошується, що втрати бюджетів країн, які розвиваються, значно більші, порівняно з втратами розвинених країн².

Серед пострадянських країн необхідно розглянути досвід Російської Федерації (далі – РФ), де також докладають зусиль для врегулювання проблеми, що досліджується. Обсяг ЕК у РФ у 2014 становив близько 17 млрд дол. США, у 2013 р. – 16,5 млрд дол США, відбулося зростання на 5 % у доларовому еквіваленті (у рублях спостерігається зростання на 27 % у 2014 р. проти 2013 р.). До 2020 р. прогнозується зростання обсягів ринку ЕК до 40–50 млрд дол США [80, с. 9, с. 18]. За різними оцінками 20–80 % угод у сфері ЕК відбувається з використанням тінювих схем, учасники яких не декларують свої доходи [81, с. 18; с. 26]. Кількість інтернет-магазинів з відвідувачами більше 50 осіб у місяць у 2013 р. нараховувалася близько 40 тис., у 2014 – близько 50 тис., з них, реально працюючих – третина. Ринок складається в основному з малих і середніх компаній [81, с. 61].

Позитивним є створення у РФ недержавної некомерційної організації – Національної асоціації учасників електронної торгівлі (далі – НАУЕТ) завданням якої є моніторинг стану ЕК в країні.

Державна Дума РФ докладає зусиль для створення сприятливих правових умов розвитку ЕК. Зокрема, прийнято Закон „Про електронну торгівлю”, який відповідає типовому закону та директиві ЄС „Про електронну торгівлю” (2000 р.) [208, с. 98], забезпечує правові умови

¹ Див.: Кампанія щодо боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків: висновки для України / Науково-аналітична доповідь // Д. М. Сербрянський, П. О. Селезень. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 39 с. – С. 22.

² Див.: Концепція впровадження основних рекомендацій BEPS в Україні. – 4.05.2016 р. [Електронний ресурс]. – С. 3. – Режим доступу : http://eimg.pravda.com/files/0/1/Концепція_впровадження_основних_рекомендацій_BEPSv_Ukraini.pdf

здійснення ЕТ, визначає права та обов'язки суб'єктів ЕТ, правила укладення угод з використанням електронних документів і визнання таких документів, як судові докази при виникненні спорів. У Законі визначено такі терміни та поняття, як „електронна торгівля”, „електронний документ”, „відправник електронного документа”, „учасник електронної торгівлі” тощо [22].

Уряд РФ вважає за доцільне здійснювати законодавче забезпечення цієї сфери по мірі накопичення досвіду, шляхом внесення доповнень та уточнень до діючого законодавства. Крім того, ним прийнято постанову „Про затвердження Правил продажу товарів дистанційним шляхом” від 27.09.2007 р. № 612, що встановлює порядок продажу товарів, регулює відносини між покупцем і продавцем при продажі товарів дистанційним способом, і наданні послуг, пов'язаних із таким продажем.

У 2006 р. з метою створення сприятливих умов оподаткування для платників податків, які здійснюють свою підприємницьку діяльність у галузі інформаційних технологій та підвищення ефективності податкової системи, Урядом РФ внесено зміни до Податкового кодексу РФ (далі – ПК РФ). На жаль, цей закон не регламентує ні торгівлю через Інтернет, ні діяльність фірм, що надають супутні послуги (розробка веб-сайтів, створення інтернет-магазинів тощо). Пільгові ставки єдиного соціального податку застосовуються лише до тих інтернет-компаній, чисельність працівників у яких понад 50 чол., а дохід на 90 % забезпечується реалізацією програмного забезпечення для ПК і баз даних, причому, 70 % доходу повинні становити платежі з-за кордону [120].

Основною відмінністю російської практики оподаткування суб'єктів ЕК роздрібною торгівлі є наявність, так званих, „спеціальних податкових режимів”. Оподаткування інтернет-магазину не залежить від його організаційно-правової форми. Останній може обрати будь-яку систему оподаткування. Відмітимо, що в РФ існує загальна (традиційна) система оподаткування, спрощена система оподаткування та єдиний податок на вмінений дохід. Найчастіше для регулювання ЕК застосовується система оподаткування у вигляді єдиного податку на вмінений дохід (далі – ЄПВД), що регулюється гл. 26.3 ПК РФ та спрощена система оподаткування (регулюється гл. 26.2 ПК РФ) [208, с. 100]. Однак, за оцінкою НАУЕТ РФ, лише 10 % суб'єктів господарювання (В2С) припадає на організації, що відповідно до гл. 26.2 ПК РФ можуть застосовувати спрощену систему оподаткування. Тож більша частина суб'єктів господарювання у сфері ЕК повинна застосовувати загальну систему оподаткування. При здійсненні готівкових розрахунків за товар, суб'єкти ЕК повинні обов'язково використовувати контрольно-касову техніку (касовий апарат) (далі – ККТ) [117].

Російські СГД, що здійснюють ЕК за кордоном, сплачують податок на прибуток не лише з доходів, отриманих на території РФ, але й з прибутків від діяльності за межами держави. Сума податку, сплачена відповідно до законодавства іноземної держави в якій здійснювалася господарська діяльність відповідної організації, зараховується при сплаті нею податку в РФ. При цьому, сума податку, що зараховується у РФ не повинна перевищувати суму, яка підлягає сплаті цим суб'єктом на території РФ [144]. Однак, зважаючи на віртуальний характер діяльності у сфері ЕК, а також те, що податок на прибуток є прямим, існує можливість реєстрації інтернет-компанії (веб-сайту) в одній з офшорних зон і звільнення від його сплати в РФ.

На відміну від податку на прибуток, ПДВ є непрямим податком і сплачувати його буде не сам суб'єкт ЕК, а споживач. Відповідно до ПК РФ реалізація товарів (робіт, послуг) є об'єктом оподаткування ПДВ. У цілях оподаткування роботою визнається діяльність, результати якої мають матеріальне вираження та можуть реалізовуватися. Послугою визнається діяльність, результати якої не мають матеріального виразу, реалізуються й споживаються у процесі здійснення цієї діяльності. Майном, відповідно до Цивільного кодексу РФ і гл. 7 ПК РФ є: речі, включаючи гроші та цінні папери, інше майно, роботи та послуги; інформація, результати інтелектуальної діяльності та права на них; нематеріальні блага [208, с. 102]. Тож товаром вважаються і цифрові товари (музика, відео, програмне забезпечення тощо), дохід від продажу яких є об'єктом оподаткування ПДВ.

Відмітимо, що в РФ реалізація цифрових товарів за межі країни оподатковується ПДВ як експорт. Крім того, продаж цих товарів вважається здійсненим на території держави і підлягає оподаткуванню ПДВ, при цьому нульова ставка податку не застосовується, тому російська компанія при продажу своєї продукції змушена сплачувати ПДВ двічі. Оскільки у країнах ЄС імпорт оподатковується ПДВ, а експорт не оподатковується, суб'єкти господарювання у сфері ЕК у РФ потерпають від подвійного оподаткування. Останнє створює невідгдані умови для господарської діяльності суб'єктів РФ.

Існуючі прогалини податкового законодавства та недостатні можливості контролю з боку податкових органів РФ спричиняють ігнорування суб'єктами ЕК постановки на податковий облік при здійсненні господарської діяльності в мережі Інтернет. Останні можуть здійснювати свою діяльність незаконно, адже податкові органи доки не володіють технічними і матеріальними засобами необхідними для виявлення недоброчесних СГД.

СПВД можуть застосовувати ті суб'єкти господарювання, які підпадають під його дію, зокрема й суб'єкти, які здійснюють роздрібну

торгівлю через магазини та павільйони площею торгового залу не більше 150 м² за кожним об'єктом торгівлі (п. 6 ст. 346.26 ПК РФ). Однак, як свідчать висновки експертів і роз'яснення Департаменту податкової та митно-тарифної політики Міністерства фінансів РФ (далі – Мінфін РФ), ЕТ не може підпадати під ЄПВД. Аргументом цього є те, що мережа Інтернет не відповідає визначенню об'єкта торгівлі. Як зазначається у листі Мінфіну РФ від 13 квітня 2004 р. № 04-05-11/50 „приміщення офісу організації, де розміщені комп'ютери з виходом в Інтернет та здійснюється збір замовлень та сприяння у доставці товарів, що продаються, також неможна розглядати у якості об'єкта стаціонарної чи нестаціонарної торгової мережі з певними фізичними показниками, оскільки воно не є місцем, що використовується для здійснення угод купівлі-продажу”. Офіс і склад інтернет-магазину також не можуть бути торговими майданчиками. Відповідно й платники податків, які отримують доходи від реалізації товарів через мережу ІКТ не підлягають переведенню на сплату ЄПВД [58; 140]. Тому інтернет-магазини, що не мають своїх власних торговельних площ для роздрібно торгівлі можуть застосовувати спрощену систему оподаткування та сплачувати 6 % з обороту або 15 % з прибутку (виручка за мінусом витрат).

Однак, коли інтернет-магазин здійснює свою діяльність як „вітрина” звичайного неелектронного магазину, то застосування спрощеної системи оподаткування можливе, якщо він зареєстрований як самостійне підприємство у складі холдингу оф-лайн компанії, а споживач, замовивши товар у мережі Інтернет, отримує його не поштою, самовивозом зі складу, чи доставкою кур'єром, а безпосередньо у звичайному магазині чи палатці на ринку. СГД, що здійснює такий вид торгівлі може застосовувати спецрежим – ЄПВД. Це має сенс для тих регіонів, де встановлено ЄПВД для роздрібно торгівлі [58; 107]. Ставка ЄПВД становить 15 % від величини вміненого доходу (не фактично отриманого доходу, а умовного, що розрахований відповідно до законодавства). Додатково застосовуються корегуючі коефіцієнти, які щороку коригуються Мінекономрозвитку РФ. Податок сплачується СГД щокварталу [118].

Перевагами спрощеної системи оподаткування у РФ є: менша кількість звітної документації; можливість здійснення суб'єктом господарювання податкового обліку; сплата меншої кількості податків (відповідно п. 3 ст. 346.11 ПК РФ застосування спрощеної системи оподаткування передбачає звільнення від сплати податку на доходи фізичних осіб, податку на майно фізичних осіб та єдиного соціального податку). У свою чергу, до недоліків можна віднести те, що перебуваючи на спрощеній системі оподаткування

інтернет-магазин не сплачує ПДВ, а тому не може розраховувати на його відшкодування покупцю – юридичній особі.

Суб'єкти господарювання РФ мають право обирати систему оподаткування при постановці на податковий облік. Тому, якщо останнім не було обрано спрощену систему оподаткування і він при цьому підпадає під ЄПВД, то до такого суб'єкта застосовується загальна система оподаткування. Змінити систему оподаткування можна подавши заяву до податкового органу, яка буде застосовуватися з початку нового календарного року. Однак, перехід із загальної системи оподаткування на спрощену має певні обмеження. Зокрема, організація має право перейти на спрощену систему оподаткування, якщо за підсумками 9 місяців року, в якому заявлено про зміну системи оподаткування, а дохід від реалізації (без урахування ПДВ і податку з продажів) не перевищив 15 млн руб.

Дослідження стану розвитку ЕК та оподаткування її суб'єктів у РФ дозволило дійти висновку, що в цій країні діяльність у мережі Інтернет хоча і має свої особливості, сприймається й оподатковується як аналог традиційної господарської діяльності. Мережа Інтернет сприймається не лише як джерело спілкування суб'єктів господарювання та споживачів, але і як засіб отримання прибутків, що повинні оподатковуватися.

Викладене вище свідчить, що в РФ діяльність у сфері ЕК недостатньо врегульована та не враховує повною мірою специфічні особливості цієї сфери діяльності. Проте, доречно відмітити позитивні тенденції щодо здійснення заходів задля вирішення вказаних вище проблем, а також вивчається можливість запровадження спеціальних податкових режимів. Ряд російських учених [99; 208], наполягають на доцільності застосування для оподаткування суб'єктів ЕК ЄПВД, який, за умови часткового доопрацювання з орієнтацією на ЕК, дозволить більш ефективно здійснювати оподаткування цієї діяльності.

Вивчення зарубіжного досвіду дозволило зробити висновки, що, з одного боку, запровадження нових податків, які були б додатковим джерелом наповнення бюджету, може спричинити прояв не тільки стимулюючої, а й дестимулюючої функції податків на сферу ЕК. Тобто, може негативно відобразитися на її розвитку та спричинити ще більше навантаження на СГД, які здійснюють свою діяльність у цій сфері. А з іншого, – запровадження тимчасового мораторію на введення нових податків, а також невтручання держави в особі податкових і контролюючих органів може бути ефективним стимулом для розвитку ЕК, однак, зумовлює ризик втрат бюджету від податкових надходжень. Тож останній можна застосовувати лише на короткостроковий період. Впровадження спеціальних податкових режимів,

чи податкових пільг для СГД у сфері ЕК може бути преференцією держави та стимулюватиме легалізацію її тіншового сегменту. Визначення активного сервера в якості постійного представництва дозволяє легко обходити низку податків простим переміщенням сайту компанії на сервер, що знаходиться в країні, законодавство якої не розглядає останній у якості постійного представництва.

Досі у більшості країн світу не відпрацьовано ефективні методи податкового контролю суб'єктів ЕК і способи виявлення тих її суб'єктів, які ухиляються від постановки на податковий облік, або занижують фактичні обсяги отриманих доходів, – Україна не є виключенням. Відомий американський вчений-економіст В. Танзі виділив ЕК одним з восьми „фіскальних термітів”, що роз'їдають основу податкових систем [249; 92, с. 15]. З появою ЕК податкове законодавство більшості країн світу виявилось не готовим до контролю цієї сфери діяльності, оскільки її специфічні особливості не враховувалися при створенні універсальних методів податкового і правового регулювання. Проте, у світі є країни, які вже протягом значного періоду часу приділяють увагу економіко-правовому регулюванню господарської діяльності у сфері ЕК. Досвід набутий цими країнами вагомий, а окремі його елементи, певною мірою, можуть бути використаними для удосконалення оподаткування ЕК в Україні.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ

2.1. Специфіка електронної комерції у вітчизняному сегменті мережі Інтернет

Як було вже зазначено у розділі 1 даного дослідження, ЕК у всіх країнах світу має суттєву тіньову складову, тому дослідження сучасного стану її розвитку в Україні доцільно почати з аналізу таких показників, як: 1) кількість інтернет-користувачів в Україні; 2) охоплення населення доступом до мережі Інтернет; 3) діяльність інтернет-магазинів; 4) рівень продажу товарів у мережі Інтернет; 5) обсяги роздрібного товарообороту в Україні; 6) обсяги роздрібного продажу товарів через мережу Інтернет. Аналіз зазначених показників дасть змогу виявити загальні тенденції та закономірності розвитку ЕК, встановити фактичний рівень її обсягів, як об'єкту оподаткування, та розробити пропозиції щодо легалізації цієї діяльності через оптимізацію режиму оподаткування.

Необхідно відзначити складність отримання повної інформації з офіційних джерел за зазначеними вище показниками. Різні державні органи оприлюднюють інформацію не за один часовий період, остання має суттєві розбіжності під час порівняння з аналогічним періодом минулого року та може відрізнятися у звітах, підготовлених різними установами. У своєму дослідженні ми керувалися звітами Державної служби статистики України (далі – Держстат України), Інтернет асоціації України (далі – ІнАУ), компанії InMind (Центрально-Європейська дослідницька мережа Factum Group), компанії Gemius, інформаційного ресурсу Bigmir, Інформаційного агентства ЛігаБізнесІнформ та ін.

Розвиток ЕК в Україні тісно пов'язаний з поширенням мережі Інтернет, оскільки кількість інтернет-користувачів прямопропорційно впливає на кількість потенційних покупців у інтернет-магазинах. Однозначної інформації щодо чисельності інтернет-користувачів в Україні немає. За показниками більшості вітчизняних і міжнародних аналітичних компаній та організацій у 2014 р. в Україні нараховувалося 21,8 млн користувачів, тобто близько 48 % населення країни користувалися мережею Інтернет (див. рис. 2.1), тоді як, наприклад, у США – 78,1 %, в Нідерландах – 80 %, в Німеччині – 83 %, у Великобританії – 83,6 %, у Франції – 79,6 %, у Росії – 47,7 % [252]. Для

порівняння, за результатами дослідження Українського центру економічних та політичних досліджень ім.Разумкова, у 2001 р. в Україні тільки 2,1 % опитаних громадян регулярно користувалися мережею Інтернет [125]. За індексом мережевої готовності у 2013 р. Україна займала 73 місце серед 144 країн світу, що прийняли участь у дослідженні, у 2014 р. – 81 (серед 148 країн), а за перше півріччя 2015 р. рейтинг покращився до 71 місця серед 143 країн [179]. Метою створення індексу мережевої готовності є виявлення рівня розвитку ІКТ і конкурентоспроможності держав за 53 параметрами, для привернення уваги урядів та інвесторів до розробки відповідних стратегій, які б дозволили розвиватися підприємництву в умовах глобалізації економіки.



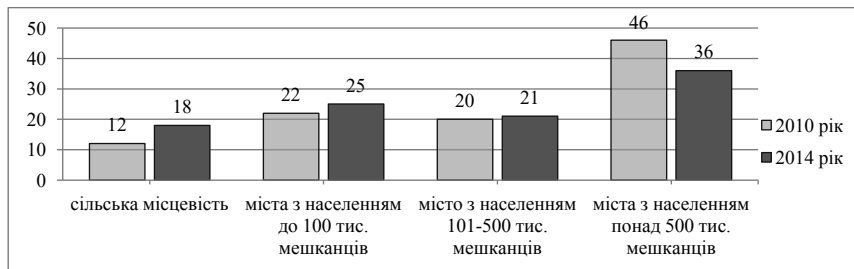
Джерело: побудовано за даними Держстату України та інформаційного ресурсу <http://e-commerce.com.ua/2014/04>

Рис. 2.1. Динаміка користувачів мережі Інтернет в Україні у 2007–2014 рр.

В Україні спостерігається нерівномірне охоплення населення доступом до мережі Інтернет. За даними компанії Gemius [128] найбільша кількість користувачів зосереджена у великих містах з кількістю жителів понад 500 тис. осіб, найменша – у сільській місцевості (див. рис. 2.2). Зазначене негативно відображається на розвитку ЕК, адже часто мешканці малих міст і сільських місцевостей мають недостатньо можливостей для доступу до Інтернет тому, як наслідок, втрачається значна кількість споживачів.

Згідно дослідження InMind, здійсненого на замовлення ІНАУ, в Україні частка інтернет-користувачів віком 15–29 років становить 43 %, 30–44 років – 34 %, 45 років і більше – 23 %. Крім того, близько 73 % вітчизняної інтернет-аудиторії складається з людей із невисоким рівнем доходів (недостатньо коштів для придбання товарів тривалого користування) при тому, що 83 % українських користувачів мали домашнє підключення до

Інтернет [105]. Наразі різні інститути демонструють різні показники, але майже всі вони свідчать, що Україна ще деякий час лишатиметься аутсайдером, порівняно з іншими розвиненими державами.



Джерело: побудовано за даними компанії Gemius [128; 238]

Рис. 2.2. Структура аудиторії мережі Інтернет в Україні за типом населеного пункту у 2010–2014 рр., %

Незважаючи на стрімке збільшення вітчизняних інтернет-користувачів, доступність підключення до мережі Інтернет для населення залишається незадовільною. За таких умов Україна помітно відстає від розвинених країн за ступенем інтегрованості до глобального веб-простору. Дається взнаки недостатнє фінансування сфери ІКТ на державному рівні (див. додаток Ж). Останнє, у свою чергу, негативно відображається не тільки на розвитку ЕК, але й на іміджі вітчизняної економіки в цілому. Зокрема, за даними Державного агентства з питань науки, інновацій та інформатизації України в Кіровоградській, Львівській, Миколаївській, Тернопільській, Харківській, Херсонській, Чернівецькій областях у 2007–2010 рр. не відбувалося фінансування регіональних програм інформатизації, решта регіонів фінансувалися недостатньо [88]. У 2013 р. за даними доповіді „Про стан інформатизації та розвиток інформаційного суспільства в Україні за 2013 рік” обсяг капітальних інвестицій у розвиток інформатизації в Україні становив 1,28 млрд грн, однак було недостатнім для забезпечення сучасного високотехнологічного розвитку [169, с. 12]. І в наступні роки у зв’язку з падінням економіки та ускладненням соціально-політичної ситуації в країні, фінансування інформатизації лишається недостатньо врегульованим.

В Україні доступ до Інтернет забезпечують близько 4,5 тис провайдерів (компанії, що надають послуги щодо підтримки та організації систем ЕК у вигляді здавання в оренду апаратно-програмних комплексів для ведення комерційної діяльності [201]), доходи яких щорічно збільшуються завдяки

таким факторам, як технічна та цінова доступність послуг, істотне покращання якості їх надання, підвищення грамотності населення і довіри до постачальників послуг. Зокрема, якщо у 2007 р. доходи провайдерів становили 1,6 млрд грн, то в 2014 р. – понад 6,2 млрд грн (збільшились у 3,8 рази) [193] (див. додаток И). На сьогодні більше 60 % прибутків від надання інтернет-послуг отримують 10 вітчизняних провайдерів фіксованого ширококутового доступу до мережі Інтернет (Укртелеком, Київстар, Воля, Тріолан, Датагруп, Vega, Тенет, Фрегат, Ланет та Фрінет) [200].

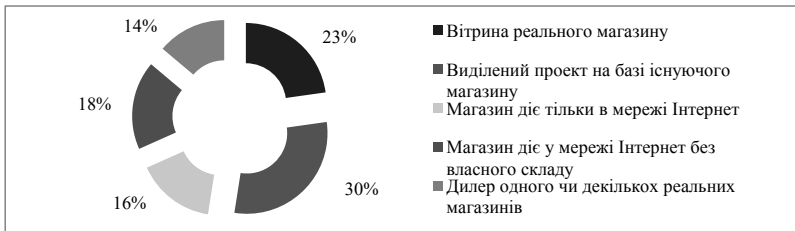
З огляду на економічну ситуацію, що склалася в Україні останнім часом і реальні можливості вітчизняних інтернет-компаній, реалізація будь-яких масштабних проектів щодо розвитку та поширення доступу споживачів до мережі Інтернет і забезпечення сучасними ІКТ неможлива без підтримки держави. Останнє негативно впливає не тільки на розвиток ЕК у державі, але й на міжнародний економічний імідж України. Тому, не можна не погодитися з думкою П. Мельника, Л. Тарангул і Л. Тимченка, з приводу того, що „на питання регулювання електронної комерції впливає загальна політика держави у сфері інформатизації, особливо у тих державах, де існує обмежений доступ до інформації та Інтернет” [154, с. 26].

З викладеного вище бачимо, що в Україні, порівняно зі світовими показниками, доступність ширококутових мереж доступу до Інтернет для широких верств населення вимагає бажати кращого. Вирішення цієї ситуації найближчим часом сприятиме збільшенню кількості територій і населення, які будуть охоплені телекомунікаційними мережами, що збільшить кількість інтернет-користувачів і сприятиме подальшому зростанню обсягів операцій ЕК.

Продаж товарів через мережу Інтернет є, безумовно, сучасним і перспективним способом розширення звичайного невіртуального бізнесу. В Україні з усіх видів ЕК найбільш поширений вид В2С (Business-to-Consumer), представлений, переважно, у вигляді інтернет-магазинів, де здійснюється продаж товарів кінцевому споживачеві [1, с. 223]. У контексті цього, такий вид діяльності належить до роздрібно́ї торгівлі (національний класифікатор ДК 009:2010 „Класифікація видів економічної діяльності”, п. 47.9 „Роздрібна торгівля поза магазинами” включає клас 47.91 „Роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу Інтернет” [51; 76].

Майже половина всіх інтернет-магазинів створюються як інтернет-вітрини відомих супермаркетів. В Україні близько 67 % ринку продажу товарів через мережу Інтернет належить великим реальним магазинам, що застосовують ЕК для додаткового збуту товарів (рис. 2.3). На жаль, їх реальну кількість встановити важко, через значну тінізацію цієї сфери.

У європейських країнах і США більшість широковідомих інтернет-магазинів є відділеннями реально існуючих магазинів. В Україні ж досить розповсюджені інтернет-магазини, які не є філіями (інтернет-вітринами) широковідомих торгівельних марок. Наприклад, найбільш популярні інтернет-магазини, які відомі не тільки українським, але й зарубіжним споживачам, є електронні супермаркети Rozetka (грошовий оборот у 2014 р. за оцінкою forbes.ua становив близько 300 млн дол.), allo.ua і fotos.ua, що здійснюють продаж електроніки та побутової техніки (80 млн дол. і 50 млн дол. відповідно) [38].



Джерело: побудовано за даними інформаційного ресурсу Bigmir [178]

Рис. 2.3. Види організації інтернет-магазинів у вітчизняному сегменті мережі Інтернет у 2012–2014 рр.

В Україні основну роль на ринку ЕК відіграють не самі інтернет-магазини, а електронні каталоги (таких майже 70 %), які за посиланням перенаправляють потенційного покупця на сайт того чи іншого інтернет-магазину [125]. Решта ринку – компанії „однієї угоди”, коли за тиждень відбувається до 10 угод купівлі-продажу. Часто такі магазини у своєму штаті мають двох-трьох працівників (власник, кур’єр, оператор для прийому замовлень), сайт і телефон. Вони, як правило, не мають свого складу і купують товар тільки після отримання замовлення від клієнта, мають незначні прибутки і працюють напівлегально, тобто не сплачуючи податки.

За підрахунками, на 2013 р. в Україні офіційно зареєстровано близько 3 тис. інтернет-магазинів, а за окремими експертними оцінками в Уанеті їх понад 8 тис. при цьому 300 з них – є крупнішими і займають близько 80 % ринку [82; 62, с. 15]. Ці дані також підтверджено у Доповіді „Про стан інформатизації та розвиток інформаційного суспільства в Україні за 2013 рік” [169, с. 16]. Для порівняння, у 2000 р. в державі діяло близько 100 інтернет-магазинів, у 2005 р. – 500, у 2006 р. їх вже було понад 2 тис., – з року в рік ринок практично подвоювався [184]. Про кількість інтернет-

магазинів маємо більш-менш реальне уявлення завдяки рейтингу оприлюдненому Bigmir.net, у якому у якості інтернет-магазинів зареєстровано 5 500 сайтів. Однак, за оцінкою експертів Bigmir.net реальна кількість постійно діючих інтернет-магазинів значно менша через те, що на сьогодні до їх числа прирівнюють себе й ті сайти, які містять тільки каталог продукції без форми замовлення і оплати покупки, а для оформлення покупки потрібно телефонувати оператору. Для останніх Інтернет є тільки додатковим каналом збуту продукції, або платформою для розміщення прайс-листів. Кількість сайтів, денна аудиторія яких перевищує 100 чол. в Україні складає близько 600, реальна кількість інтернет-магазинів, які мають такі атрибути як повноцінна вітрина, кошик для покупок і доставка в Україні близько 3 000 [184]. У 2014 р. кількість інтернет магазинів суттєво не змінилася. За даними Bigmir найбільш відвідуваними інтернет-магазинами є Rozetka, FreeMarket, MarketGid, magazilla, infomincer.net, hotline, Hotprice, sokol.ua, fotos.com.ua.

В Україні важко встановити реальну кількість інтернет-магазинів ще й тому, що значна їх кількість реєструється на іноземних хостах або ж має веб-сторінки, які не працюють. Обсяги прибутків від їх діяльності оцінити складно, адже більшість не здійснюють постановки на податковий облік і не сплачують податки, а відтак, – є тіньовим сектором економіки. При оцінці українського ринку інтернет-продажів виникають труднощі пов'язані зі значною тінізацією, тому показники, які наводяться в експертних дослідженнях можуть коливатися від 300 до 500 млн дол. За експертними оцінками, тільки в м. Києві денний оборот інтернет-торгівлі становить декілька сотень тисяч доларів [150].

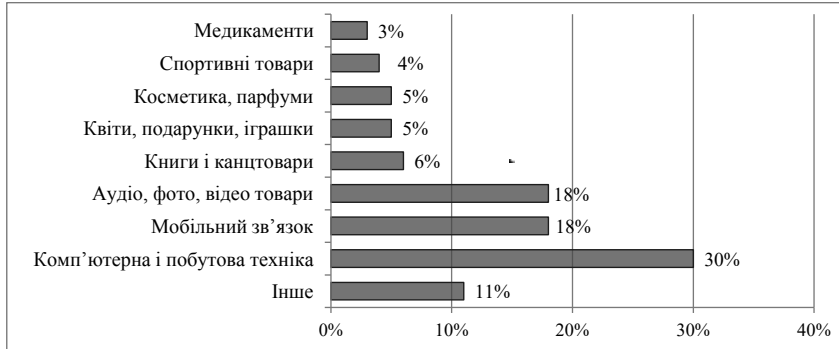
Основними факторами, що впливають на дохідність інтернет-магазину є: 1) асортимент товару та рівень цін; 2) відвідуваність веб-сайту магазину; 3) дизайн та зручність (англ. – usability); 4) репутація магазину; 5) нижча торговельна націнка порівняно з традиційними магазинами; 6) нижчі витрати на організацію бізнес-проекту; 7) доступність для споживачів 24 год. на добу.

Нині серед великих роздрібних магазинів актуальним є поєднання традиційних способів купівлі-продажу товарів з купівлею-продажем у мережі Інтернет. Тобто відбувається об'єднання продажів у межах мультимедіального підходу, коли споживач навідується до магазину, ознайомлюється з товаром, отримує консультацію, а купує його через веб-сайт цього магазину за інтернет-ціною [82]. СГД давно усвідомили вигоду відкриття інтернет-магазинів, особливо представники малого бізнесу. Наприклад, якщо інтернет-магазин не є інтернет-представництвом реально існуючого магазину, то немає потреби утримувати велику торговельну площу

й значний штат персоналу, а достатньо орендувати складське приміщення й організувати офіс для прийняття замовлень та розміщення замовленого товару. Значною статтею витрат власника інтернет-магазину є фонд заробітної плати працівників, який складає 80–90 % [48], що часто спонукає СГД вдаватися до створення схем ухилення від сплати податків.

Першочерговими витратами при організації інтернет-магазину є оплата хостингу, реклама для входження інтернет-магазину до даного сегмента ринку, реєстрація, розробка веб-сайта, що становить близько 2–10 тис. дол США й окупляться протягом 3–6 місяців. Обслуговування середньостатистичного інтернет-магазину за місяць коштує близько 1 тис дол США, а інтернет-супермаркета – понад 100 тис дол США. Інтернет-магазини у середньому роблять націнку на одиницю товару 20–25 %, коли у звичайних магазинах вона може перевищувати 50 %. За даними департаменту електронної комерції інтернет-магазину city.com, рентабельність становить у середньому 10–13 %, а за умови налагодженості бізнесу може бути вищою [150].

Товарна спеціалізація інтернет-магазинів у вітчизняному секторі мережі Інтернет характеризується тим, що більшість з них (30 %) спеціалізується на продажу побутової та комп'ютерної техніки (рис. 2.4).



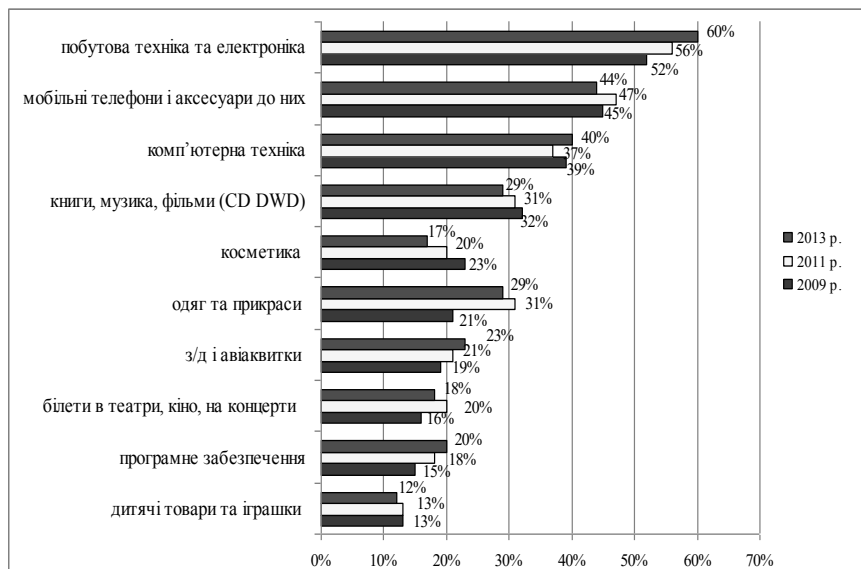
Джерело: побудовано за даними інформаційного ресурсу Bigmir [178]

Рис. 2.4. Товарна спеціалізація інтернет-магазинів у вітчизняному сегменті мережі Інтернет у 2014 р., %

Відповідно до маркетингових досліджень, у мережі Інтернет користуються попитом товари середньої цінової категорії (диски з музикою та фільмами, книги, компактна електроніка (мобільні телефони, цифрові фотоапарати, MP3-плеєри, принтери тощо)). А також товари, з

характеристиками яких можна ознайомитися за допомогою опису: техніка, путівки, квитки та практично всі непродовольчі товари, оскільки споживачі все ще не довіряють віртуальним покупкам. Середня вартість однієї покупки у межах 100–200 дол. США. Середньорічні витрати одного інтернет-покупця у 2013 р. становили 714 дол. США [62, с. 15]. У 2014 р. з погіршенням соціально-економічної ситуації та зменшенням доходів населення розмір середнього чека зменшився на 60 %, споживачі почали купувати більш дешеві аналоги товарів [131, с. 69]. Однак зі зростанням довіри до ІКТ, захистом персональних даних у мережі Інтернет, безпечності здійснення розрахунків, стабілізації ситуації в країні така тенденція змінюватиметься у бік збільшення кількості та вартості покупок.

Згідно з дослідженням, проведеним одним з крупніших агентств із он-лайн досліджень в Центральній та Східній Європі „Gemius”, найбільший попит серед покупок у мережі Інтернет за даними 2009–2013 рр. з-поміж цифрових товарів має програмне забезпечення, книги, музика та фільми, а поміж традиційних – побутова техніка та електроніка, мобільні телефони, комп’ютерна техніка, одяг і прикраси [217; 218] (рис. 2.5).



Джерело: побудовано за даними інформаційних ресурсів [217; 218]

Рис. 2.5. Структура попиту на товари у мережі Інтернет в Україні у 2009–2013 рр.

Як видно з рис. 2.5 структура попиту на товари у мережі Інтернет протягом 2009–2013 рр. змінювалася, причиною є погіршення економічної ситуації у державі й зниження платоспроможності громадян. Зокрема, за статистичними даними у 2013 р. в Україні близько 25 % користувачів Інтернет отримували менше 2 тис. грн заробітної плати за місяць, біля 40 % – 2–4 тис. грн і 20 % – 4–7 тис. грн [169, с. 15]. За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України середня номінальна заробітна плата за місяць у 2013 р. становила 3 265 грн проти 3 026 грн у 2012 р. [124, с. 9], а у 2014 р. за даними Міністерства фінансів України – 3 470 грн [186]. Однак, у 2014–2016 р. внаслідок девальвації гривни реальні доходи населення зменшилися, що негативно відобразилося на структурі попиту на товари в мережі Інтернет. За даними досліджень GFK Ukraine кількість видів товарів, що були куплені споживачами в інтернет-магазинах суттєво скоротилася. Вітчизняні споживачі частіше купували побутову та комп'ютерну техніку, квитки на транспорт, одяг і взуття [202].

Встановлено, що більшість потенційних споживачів часто тільки ознайомлюються з товаром у мережі Інтернет, а купують його у спеціалізованому магазині (див. табл. 2.2). Дослідження структури покупок товарів он-лайн та оф-лайн доводить існування недовіри до інтернет-магазинів, зокрема, найбільше споживачів турбує захист від шахрайства в мережі Інтернет, збереження конфіденційності особистої інформації наданої продавцю під час замовлення і придбання товарів, безпека при розрахунках кредитними та платіжними картками. Суттєвою проблемою є й імовірність купівлі (продажу) підроблених товарів (першими у переліку є лікарські засоби та медикаменти).

Для прикладу, проведене European Consumer Centre Network дослідження свідчить, що у ЄС тільки 20 % громадян відчують себе у безпеці при здійсненні покупок в інтернет-магазині, що знаходиться у межах своєї країни і лише 10 % – довіряють іноземним інтернет-магазинам. Одним із способів підвищення довіри до ЄК у цих країнах вважається здійснення акредитації інтернет-магазинів і видача їм спеціальних сертифікатів єдиного європейського зразка, що повинні стати відомими, загальновідомими і надійними гарантами безпеки транзакцій. У майбутньому на отримання цих сертифікатів зможуть претендувати ті інтернет-магазини, що відповідатимуть спеціальним критеріям і певній системі вимог [226].

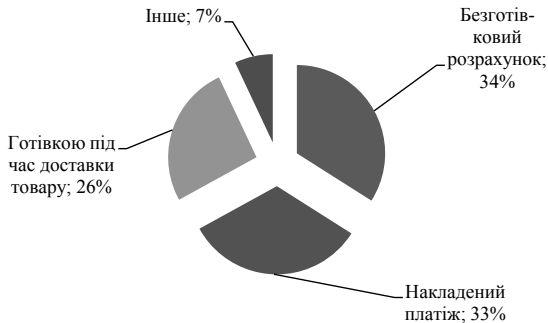
Таблиця 2.2

Структура покупок за видами товарів он–лайн та оф–лайн

	Електроніка	Велика побутова техніка	Дрібна побутова техніка	Розваги	Товари для дому	Одяг та аксесуари
Он-лайн	18 %	9 %	5 %	12 %	8 %	6 %
Інтернет-магазин продавця чи постачальника	10 %	6 %	2 %	6 %	5 %	1 %
Інтернет-аукціон	4 %	2 %	1 %	1 %	2 %	2 %
Інтернет-магазин виробника бренда	4 %	1 %	2 %	5 %	1 %	2 %
Оф-лайн	78 %	85 %	87 %	77 %	82 %	80 %
Спеціальний магазин / роздрібна мережа	52 %	51 %	21 %	28 %	21 %	31 %
Фірмовий магазин	24 %	31 %	62 %	46 %	59 %	47 %
Сервіс доставки (наприклад, замовлення поштою)	2 %	3 %	4 %	3 %	2 %	2 %
Середня вартість покупки он-лайн, грн	1 591	2 000	145	293	205	438

Джерело: складено за інформацією ЛігаБізнесІнформ – Інформаційне агентство www.liga.net [203]

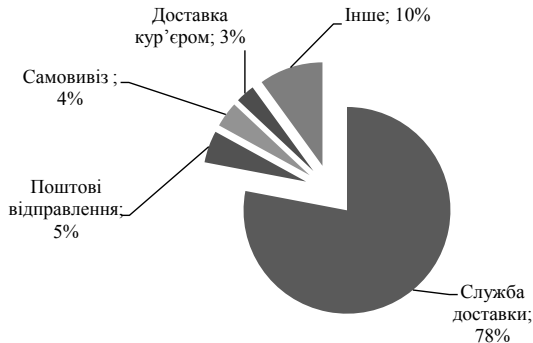
Зазначимо, що при здійсненні покупок, споживачі віддають перевагу наступним видам оплати замовлення: готівкою після його доставки кур'єром – 26 % опитаних; безготівковим розрахунком – 34 %; накладним платежем – 33 % (рис. 2.6) [151].



Джерело: складено за даними інформаційного ресурсу [151]

Рис. 2.6. Способи оплати замовлень в інтернет-магазинах в Україні у 2014 р.

Однак, за оцінкою аналітиків компанії „Gemius” нині близько 43 % населення вважає здійснення покупок у мережі Інтернет ризиковим. Це пов’язано з тим, що в більшості дрібних населених пунктах відсутні представництва інтернет-магазинів, а також присутня недовіра до продавців, електронних розрахунків та якості товару. Тож, як свідчать наведені дані, ця тенденція знижується, адже у 2009–2011 рр. недовіру виявляли понад 50 % респондентів [217]. Доставку замовленого в інтернет-магазині товару частіше виявляють бажання здійснювати за допомогою служби доставки магазину, кур’єра, або пошти (рис. 2.7).



Джерело: складено за даними інформаційного ресурсу [151]

Рис. 2.7. Способи доставки замовлень в інтернет-магазинах в Україні у 2014 р.

За даними досліджень фінансових компаній Morgan Stanley Research, Fintime, здійснених за підтримки Forbes.ua, Gemius Україна, InMind, що оприлюднені Кредитпромбанком, у 2013 р. обороти ЕК становили близько 2,4 млрд дол. США, збільшившись майже у 6 разів порівняно з 2007 р. [62, с. 15]. У 2013 р. частка покупок он-лайн становила близько 2,3 % від обсягів продажу української роздрібною торгівлі, проти 0,6 % у 2007 р. Темпи річної динаміки продажу товарів у мережі Інтернет у 2011 р. становили близько 50 %, у 2012 р. – 45 %, у 2013 р. – приріст на рівні 49 % і збільшення обсягів до 2,4 млрд дол. [206] (табл. 2.3). На жаль, прогнози щодо обсягів ЕК у 2014 р. не справдилися. Так, обсяг ринку ЕК (дослідження сегменту В2С) у 2014 р. становив 1,6 млрд дол. (а очікувалося зростання до 3,24 млрд дол.), збільшився на 19 % у гривні і на 20 % зменшився у доларовому еквіваленті [85, с. 1]. Через

коливання валютного курсу та зменшення платоспроможності громадян, вітчизняні суб'єкти ЕК потерпають від зниження прибутків.

Таблиця 2.3

Стан розвитку електронної комерції в Україні у 2007–2014 рр. *

Показники	Роки							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*
Обсяги ЕК, млрд дол	0,40	0,60	0,55	0,73	1,10	1,59	2,37	3,24
Ріст рік до року, %	-	50	-8	34	50	45	49	37
Проникнення ЕК, %	0,6	0,7	1,0	1,1	1,3	1,6	2,3	2,9
Обсяги роздрібно́ї торгівлі, млрд грн	325	456	444	541	685	812	888	967
Обсяги роздрібно́ї торгівлі, млрд дол	63,2	85,2	56,9	66,8	84,7	99,5	105,5	111,8
Ріст рік до року, %	-	35	-33	17	27	17	6	6
Роздрібний товарооборот підприємств, млрд грн	178,2	246,9	231,0	280,9	350,1	405,1	433,1	438,3
Роздрібний товарооборот підприємств у відсотках до попереднього року	129,5	138,5	93,5	121,6	124,6	115,7	106,9	101,2

Джерело: складено за даними [206; 182; 85, с. 1]

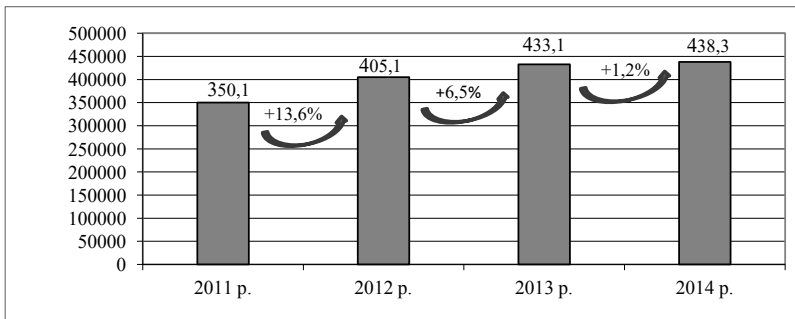
**Очікувані дані, що не справдилися внаслідок анексії АР Крим, військового конфлікту на Сході України та нестабільної соціально-політичної ситуації в країні*

Наприклад, у агропромисловому комплексі відбулося зростання на 10 %, у ІТ-секторі, який до сьогодні демонстрував щорічне зростання на 25 %, відбулося уповільнення до 2,9 %.

Збільшення ринку ЕК є загальносвітовою тенденцією, про це свідчать дослідження міжнародної компанії eMarketer. Так у 2013 р. світові обсяги ЕК вперше склали понад 1 трлн дол, а у 2007 р. вони були 500 млрд дол [82]. Це вказує на те, що до 2014 р. ЕК перебувала на піку свого розвитку. Першопричинами такого зростання було збільшення проникнення мережі Інтернет і покращання якості доставки товарів. Однак, прогнози щодо подальшого зростання у 2014–2015 рр., на жаль, не справдилися через складну політичну та економічну ситуацію в державі. Щодо прогнозів на 2016 р., то за даними аналітиків на ринку ЕК очікується скорочення на 45 %. На рівень 2012 р. ЕК в Україні вийде не раніше, ніж у 2018 р., за умови стабілізації ситуації в державі [121].

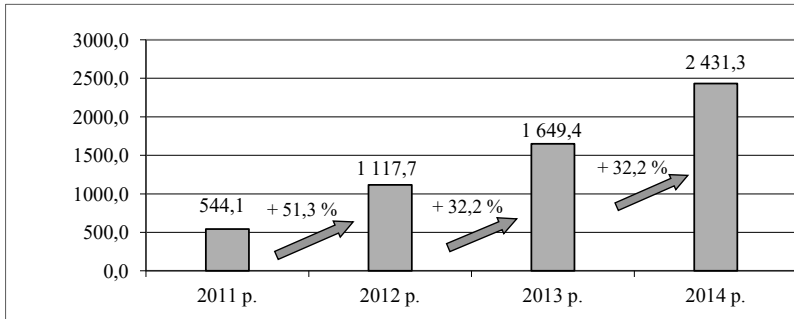
У процесі дослідження встановлено існування розбіжності в оцінці показників обсягів роздрібного товарообороту та продажів, здійснених через мережу Інтернет в Україні. Так, інформація наведена Держстатом України значно поступається у кількісному відношенні, порівняно з даними досліджень ринку ЕК, здійснених аналітичними компаніями (див. табл. 2.3 та додаток К). Крім цього, точна інформація про кількість СГД у цій сфері також відсутня. Але, оскільки Держстат України є установою, уповноваженою оприлюднювати офіційну статистичну інформацію про стан соціально-економічного розвитку країни, то при здійсненні розрахунків у цьому пункті дослідження ми керувалися саме нею.

За даними Держстату України підприємствами роздрібною торгівлі реалізовано товарів у 2011 р. на 350,1 млрд грн, у 2014 р. – на 438,3 млрд грн (+21,3 % упродовж 2011–2014 рр.) (рис. 2.8 (а)). У тому числі, роздрібний продаж здійснений через мережу Інтернет у 2011 р. становив 544,1 млн грн, у 2014 р. – 2,4 млрд грн, збільшившись на 77,6 % проти 2011 р., та становить 0,5 % усього роздрібного товарообороту у 2014 р. (рис. 2.8 (б)). Питома вага продажів через мережу Інтернет у загальному обсязі роздрібного товарообороту у 2014 р. становила 0,55 % проти 0,16 % у 2011 р. (див. додаток К) [174, с. 6; 175, с. 6; 176, с. 6; 177].



Джерело: побудовано за даними Держстату України [174, с. 6; 175, с. 6; 176, с. 6; 177]

Рис. 2.8 (а) Динаміка обсягів роздрібного товарообороту підприємств роздрібною торгівлі в Україні у 2011–2014 рр., млрд грн



Джерело: побудовано за даними Держстату України [174, с. 6; 175, с. 6; 176, с. 6; 177]

Рис. 2.8 (б). Динаміка роздрібного продажу товарів через мережу Інтернет в Україні у 2011–2014 рр., млн грн

За попередні роки інформація щодо обсягів роздрібного продажу через Інтернет відсутня, тому прослідкувати динаміку за більший період на сьогодні немає можливості. Дані на рис. 2.8 (а, б) за 2014 р. наведено без урахування АР Крим, м. Севастополя та зони проведення антитерористичної операції.

Отже, обсяги роздрібного товарообороту у регіональному розрізі досить нерівномірні. Так, найвищі показники роздрібного продажу товарів протягом досліджуваного періоду спостерігаються у Дніпропетровській, Одеській, Харківській областях і м. Києві. А найвищі показники роздрібного продажу товарів через мережу Інтернет у Київській, Дніпропетровській областях і м. Києві. До регіонів з найнижчими показниками відносяться Вінницька, Житомирська, Кіровоградська, Тернопільська та Чернігівська області (див. додаток К).

Отримані показники свідчать про те, що вони більшою мірою залежать від поширення мережі Інтернет, а представництва інтернет-магазинів допоки є, переважно, у великих містах. Зокрема, лідером є м. Київ, у якому 40 % населення робить покупки в мережі Інтернет, далі за рейтингом мм. Одеса – 7 %, Донецьк – 8 %, Харків і Дніпропетровськ – 6 %, Львів – 5 %. Між столицею і регіонами спостерігається значний розрив, це пояснюється низьким попитом на інтернет-покупки у дрібних населених пунктах. Основною причиною цього є відсутність представництв інтернет-магазинів, що впливає на вартість доставки й на ціну товару, зменшуючи привабливість покупок. Тому, з одного боку, розширення доступу до Інтернет сприятиме

збільшенню кількості інтернет-користувачів, а з іншого, – відкриття їх регіональних представництв – збільшенню кількості покупок і податкових надходжень до бюджету держави.

В умовах високої конкуренції стратегія вітчизняних інтернет-магазинів копіює правила ведення традиційної торгівлі. Ставка робиться не на збільшення обороту і залучення максимальної кількості клієнтів, а на збільшення прибутку, що негативно впливає на розвиток цієї сфери [223, с. 30].

Прогнози щодо розвитку ЕК на 2014 р. (див. табл. 2.3) були доволі оптимістичними, однак, вони не справдилися внаслідок значного погіршення економічної й політичної ситуації в Україні, бойового конфлікту на сході країни, анексії АР Крим, стрімкої девальвації національної валюти. Як наслідок, 2014 р. виявився надзвичайно складним у т. ч. й для ЕК, тому що відбулося суттєве зниження обсягів ринку (–20 % за попередніми підрахунками) [132]. Упродовж 2015–2016 рр. ситуація, нажаль, не стала кращою. Менше потерпають ті інтернет-магазини, що здійснюють торгівлю недорогими товарами, адже більшість споживачів переорієнтувалася на дешевші аналоги товарів.

До 2015 р. спеціальний нормативний документ, який би повністю регулював торгівлю через інтернет-магазин, був відсутній, тому вона регламентувалася тими ж законодавчими та нормативними актами, що й інші види торгівлі [76]. Зокрема, Податковим кодексом України [145], ЗУ „Про захист прав споживачів” [165], „Про захист персональних даних”, „Про платіжні системи та переказ коштів в Україні”, „Про електронний цифровий підпис”, „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” Постановами КМУ „Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення” [161] та ін., наказами Міністерства фінансів України „Про затвердження Правил продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями” [162] і Міністерства економічного розвитку і торгівлі України „Про затвердження Правил роздрібно́ї торгівлі непродовольчими товарами” [163] та „Про затвердження Правил роздрібно́ї торгівлі продовольчими товарами” [164] тощо.

Незважаючи на стрімкий розвиток цієї діяльності в Україні, лише у вересні 2015 р. Верховною Радою України (далі – ВР України) ухвалено ЗУ „Про електронну комерцію” [158], який відповідає типовому закону та директиві ЄС „Про електронну комерцію” 2000/31/ЄС (2000 р.), забезпечує правові умови здійснення електронної комерції, визначає права та обов’язки її суб’єктів, а також правила укладення угод з використанням електронних документів і визнання таких документів, як судові докази при виникненні

спорів. Закон сприятиме налагодженню законодавчого регулювання даної сфери та її подальшому розвитку, зокрема, й у частині оподаткування, оскільки в ньому вперше на законодавчому рівні дано тлумачення понять „електронна комерція”, „електронна торгівля”, „інтернет-магазин”, „суб’єкт електронної комерції” тощо. Одночасно, діяльність у сфері ЕК регламентується й перерахованими вище законодавчими та нормативними актами.

Дослідження ЕК у вітчизняному сегменті мережі Інтернет свідчить про значний вплив цієї господарської діяльності на економіку країни. Існування значних розбіжностей в оцінці її обсягів дає підстави вважати про значну тіньову складову цієї сфери господарської діяльності, що потребує аналізу у наступних підрозділах даного монографічного дослідження.

Встановлено, що в Україні ЕК є торгівлею за допомогою он-лайн каталогів, адже справжня ЕК існує у високорозвинених країнах, для яких характерний високий рівень розвитку Інтернет, довіри споживачів, захисту персональних даних. Вона включає дистанційне замовлення, оплату й отримання замовлення. У вітчизняному варіанті сьогодні відбувається вибір товару он-лайн, кур’єрська доставка зі складу та оплата готівкою кур’єру. Отже, ЕК в Україні ще не достатньо сформована і потребує підтримки уряду.

Кризові явища в економіці підвищили значення інтернет-магазинів, тому що вони зазнали менших втрат порівняно із традиційними магазинами. Зважаючи на активне зростання ринку ЕК, у найближчому майбутньому можна сподіватися, що більшість стаціонарних магазинів не тільки в Україні, але й у світі, матимуть свої он-лайн представництва в мережі Інтернет. За таких умов споживачам буде вигідніше й зручніше користуватися послугами інтернет-магазинів, а суб’єктам господарювання простіше й дешевше відкрити такий магазин, порівняно зі стаціонарним.

Стрімке поширення нових технологій спонукає до значних структурних змін в економіці, що призведуть до розширення бази отримання доходів. У контексті цього податкові надходження від здійснення операцій ЕК можуть стати вагомим джерелом наповнення бюджету держави. Тому наступний підрозділ дослідження присвячений проведенню аналізу діючої практики оподаткування суб’єктів ЕК в Україні.

2.2. Практика оподаткування електронної комерції та його нормативно-правового забезпечення

На сьогодні вказати точні дані щодо обороту ЕК складно. Даються взнаки значні розбіжності в оцінках, що пояснюються не тільки різними методиками, застосовуваними аналітичними компаніями, але й стрімким розвитком ЕК. З перенесенням фінансових операцій до мережі Інтернет виникла додаткова можливість приховувати отримані доходи.

Специфіка ЕК дає можливість її суб'єктам здійснювати господарську діяльність без державної реєстрації та постановки на податковий облік і таким чином ухилятися від оподаткування. Незважаючи на те, що уникнення реєстрації є протизаконним, значна кількість суб'єктів ЕК порушують законодавство, наприклад, створюючи фірми-одноденки, імовірність виявлення яких потребує певних зусиль і часу [1, с. 223]. Оскільки суб'єктами роздрібного сегменту ЕК є фізичні особи (кінцеві споживачі), які не дуже зацікавлені у самостійному інформуванні фіскальних органів про проведені ними операції, має місце приховування отриманого доходу. Адже зафіксувати можна тільки адресу в мережі Інтернет, яка не дозволяє однозначно ідентифікувати конкретного платника податків. Від діяльності таких фірм потерпає не тільки держава, але й споживачі, які ризикують зіткнутися із шахрайством і в подальшому не матимуть змоги відстояти свої права. Тож удосконалення оподаткування має орієнтуватися переважно на роздрібний сегмент ЕК. За оцінкою вчених приховування бази оподаткування у сегменті В2С становить понад 50–80 % [98, с. 13].

До внесення змін до ПКУ ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” від 28.12.2014 р. №71-VIII, які набули чинності з 1 січня 2015 р. торговельна діяльність, що здійснювалася СГД (фізичними чи юридичними особами) або їх структурними (відокремленими) підрозділами в пунктах продажу товарів підлягала патентуванню [145]. Тож підприємству, що здійснює торгівлю через інтернет-магазин, потрібно було придбавати торговий патент у випадках, якщо [76; 130, с. 64]:

– покупці оплачували замовлені товари готівкою, чи за допомогою банківської платіжної картки у приміщенні підприємства (торговий патент необхідно було розмішувати на фронтальній вітрині магазину (реального, а не інтернет-магазину), а у разі її відсутності – біля касового апарата);

– покупці оплачували замовлені товари готівкою кур'єру після їх доставки (торговий патент мав розміщуватися у транспортному засобі, що перевозить товар і кур'єра, або знаходиться у останнього);

– замовлені товари оплачували готівкою як у приміщенні підприємства, так і кур'єру (потрібно було придбати два патенти, – для приміщення магазину та пересувної торговельної мережі).

З 1 січня 2015 р. СГД отримувати торгові патенти не потрібно.

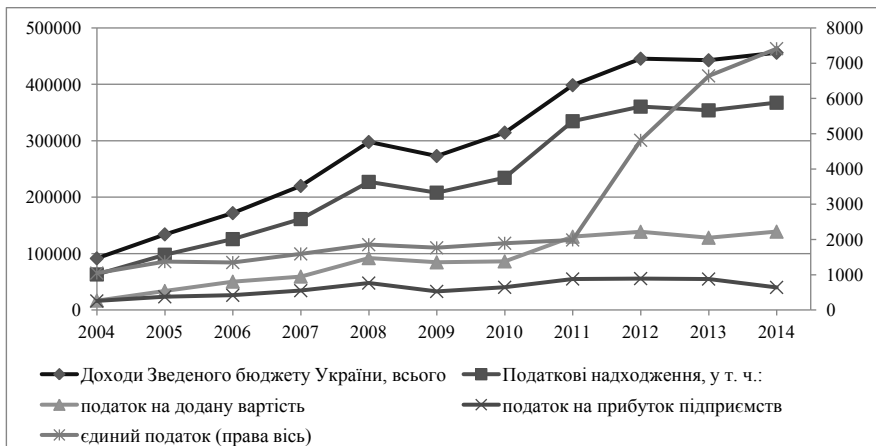
В Україні продаж товарів і послуг через мережу Інтернет регулюється Правилами продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями, що затверджені наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 19.04.2007 р. № 103 (далі – Правила). Де торгівля товарами в мережі Інтернет визначається як: 1) дистанційна торгівля (продаж товарів поза торговельними або офісними приміщеннями, за якої вибір товару та його замовлення не збігаються у часі з безпосереднім передаванням вибраного товару споживачам); 2) продаж на замовлення (вид торгівлі, за якої споживач укладає договір купівлі-продажу товарів із продавцем на відстані за допомогою засобів дистанційного зв'язку або здійснює їх попереднє замовлення безпосередньо в продавця) [153].

Критерії визначення податкового зобов'язання для суб'єктів ЕК ґрунтуються на принципах, притаманних для оподаткування традиційних комерційних операцій. Оподаткування суб'єктів ЕК відбувається на основі загальних принципів нарахування і сплати податків та інших платежів (суб'єкти ЕК можуть обирати чи перебувати на загальній системі оподаткування, чи на спрощеній).

Враховуючи особливості діяльності у сфері ЕК, серед основних податків, які сплачують СГД в Україні, найбільш оптимальним вбачається зосередження уваги у даному дослідженні на податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість (далі – ПДВ), що входять до групи найбільших бюджетоутворюючих податків, а також єдиному податку (див. додаток Л). Графічно динаміку надходжень зазначених податків до бюджету держави зображено на рис. 2.9 (дані про надходження єдиного податку – права вісь).

Для здійснення повноцінного аналізу тенденцій формування податкових надходжень від ЕК в Україні вважаємо за доцільне дослідити наступні показники: 1) доходи Зведеного бюджету України; 2) суми податкових надходжень у структурі Зведеного бюджету України; 3) суми сплачених ПДВ, податку на прибуток підприємств та єдиного податку; 4) втрати державного бюджету внаслідок ухилення від сплати ПДВ, податку на прибуток підприємств та єдиного податку (оцінка тіньового сегменту). Для здійснення

аналізу використано статистичну інформацію Держстату України, ДФС України, Міністерства фінансів України тощо.



Джерело: складено за даними Міністерства фінансів України [149]

Рис. 2.9. Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України з податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку у 2004–2014 рр., млн грн

Платниками податку на прибуток підприємств згідно ст. 133 розд. III ПКУ є юридичні особи: резиденти та нерезиденти, а також їх постійні представництва (до яких відноситься у т.ч. і сервер) зареєстровані на території України у порядку, визначеному законодавством [145]. Тим самим це положення ПКУ відповідає новітнім світовим тенденціям у податковому законодавстві, адже визнання сервера постійним представництвом є одним з кроків у боротьбі з розмиванням бази оподаткування та переміщення прибутків.

Постійне представництво реєструється відповідно до законодавства до початку своєї діяльності. Якщо цього не зроблено, то виникає підозра в приховуванні доходів і(або) ухиленні від оподаткування. Хоча, зважаючи на зарубіжний досвід, визнання сервера постійним представництвом не має суттєвого впливу на збільшення надходжень до бюджету держави, адже, за потреби, його можна перереєструвати в іншій країні за лічені хвилини.

Відповідно до ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами. Він визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку),

визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розд. III ПКУ. Якщо річний дохід платника податку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до розд. III ПКУ (ст. 134 пп. 134.1.1 ПКУ) [145].

Також об'єктом оподаткування є дохід (прибуток) нерезидента з джерелом походження з України. Якщо суму прибутку, отриманого нерезидентом з джерелом його походження з України, не можливо визначити прямим підрахуванням, то оподатковуваний прибуток визначається контролюючим органом як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7 (абз. 3 пп. 141.4.7 ПКУ) [145].

При цьому, дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар (роботу, послугу), а дохід від надання послуг і виконання робіт – за датою складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до чинного законодавства, що підтверджує виконання робіт або надання послуг [196, с. 6].

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкта оподаткування, визначеного згідно із ст. 134 ПКУ з урахуванням положень Кодексу.

Продажем (реалізацією) товарів (робіт, послуг) відповідно до ст. 14 ПКУ є будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів [145].

Сплачений СГД за межами держави податок зараховується при сплаті цим суб'єктом податку в Україні за умови документального підтвердження такої сплати, засвідченого податковим органом іншої держави, та за наявності чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів [1, с. 229]. Однак, віртуальний характер діяльності СГД у сфері ЕК дозволяє реєструвати діяльність на території будь-якої держави з вигіднішими ставками податків. Такими країнами, зокрема, є офшорні юрисдикції. На сьогодні все більше компаній, особливо тих, що формуються у сфері ЕБ віддають перевагу веденню фінансових операцій у юрисдикціях із найбільш прийнятним оподаткуванням.

Поняття „офшор” означає своєрідний фінансовий центр, який залучає іноземний капітал шляхом надання спеціальних податкових та інших пільг іноземним компаніям і вважається одним з найвідоміших методів податкового планування [35]. Основною умовою для реєстрації офшорної компанії є ведення фінансової діяльності за межами країни реєстрації. Таким чином, компанія переміщує свою діяльність на територію з вигіднішими податковими умовами. Офшорними зонами, що активно змагаються за звання центрів ЕК та інтенсивно розвивають телекомунікаційну інфраструктуру є Мальта, Мадейра, Гонконг, Ірландія, Кайманові острови та інші [94].

Офшорні юрисдикції пропонують розміщувати на своїй території не лише веб-сервер, а й офіс та персонал інтернет-магазину. Зокрема, як зазначають аналітики компанії Roche&Duffay [219], за торгівлі товарами, що мають фізичний вимір, в офшорних зонах можна розмістити склади з продукцією та зареєструвати компанію, від імені якої буде здійснюватися діяльність. Наприклад, при продажу в США зручно розмістити склади, скажімо, на Кайманових островах, а при торгівлі з Європою чи Україною – приміром, на Мальті. Вказані операції дозволяють акумулювати отриманий прибуток у безподатковому чи низько податковому режимі [94].

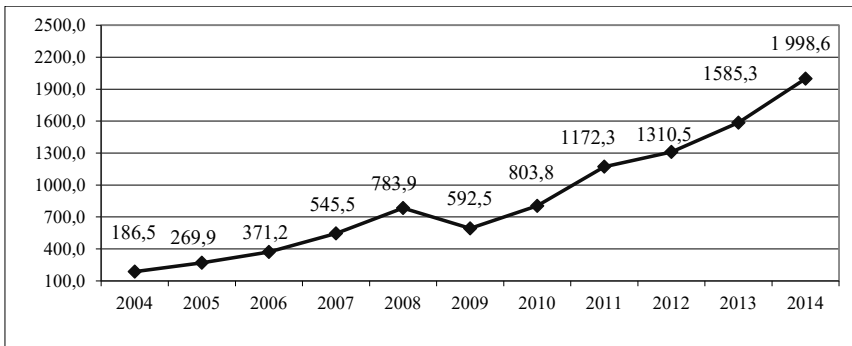
Втім, відповідно до ст. 141 п. 141.4.9 ПКУ не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах: податок на капітал (майно) і приріст капіталу; поштові податки; податки на реалізацію (продаж); інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються окремими податками згідно із законодавством іноземних держав [145]. Тому, якщо СГД здійснює діяльність у сфері ЕК на території США, де існує штатний податок з продажу, то суми сплаченого ним податку на прибуток не будуть зараховані в Україні. Останнє негативно відображається на діяльності суб'єктів ЕК, які будуть змушені приховувати доходи від сплати податку на прибуток в Україні.

З урахуванням змін до ПКУ внесених ЗУ „Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” основну ставку податку зафіксовано на рівні 18 % від податкової бази [159]. Винятком є суб'єкти індустрії програмної продукції (ІТ-сфери) для яких ставка податку на прибуток, отриманий від економічної діяльності у цій сфері становить 5 %. Зазначені пільгові умови діятимуть упродовж десяти років (до 01.01.2023 р.) [157].

Для підприємств – платників податку на прибуток, у яких чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за останній річний звітний період не перевищував 3 млн грн, а нарахована за кожний місяць звітного

періоду заробітна плата (дохід) працівників, які перебували з платником податку у трудових відносинах, була не меншою, ніж дві мінімальні заробітні плати до 01.01.2016 р. застосовувалася ставка 0 % [145]. Крім того, до 1 січня 2015 р. податок на прибуток, отриманий суб'єктом ЕК від діяльності, що підлягала патентуванню, сплачувався у законодавчо визначеній сумі, зменшеній на вартість придбаних торгових патентів на право провадження такого виду діяльності.

Таким чином, норми розд. III ПКУ не надають платникам податків, у т. ч. й інтернет-магазинам, будь-яких обмежень чи преференцій щодо формування податкових зобов'язань, тому оподаткування здійснюється у загальностановленому порядку.

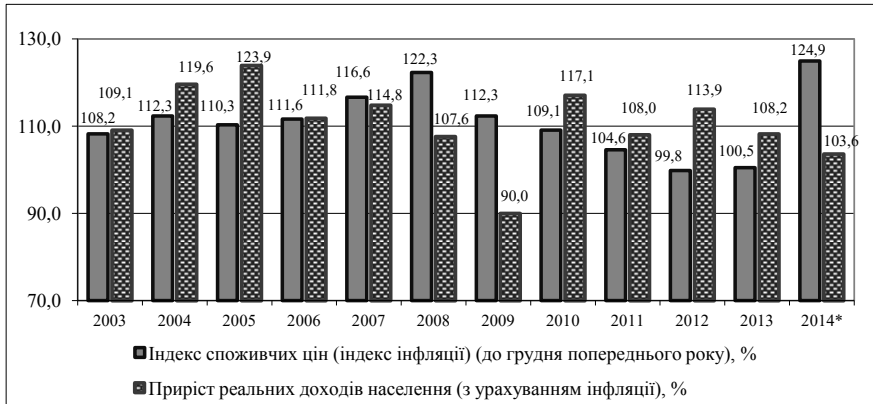


Джерело: складено за даними ДФС України [74]

Рис. 2.10. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України від підприємств роздрібною торгівлі у 2004–2014 рр., млн грн

Встановлено, що надходження податку на прибуток підприємств до бюджету держави від роздрібною торгівлі з року в рік зростають (від 186,5 млн грн у 2004 р. до 1 998,6 млн грн у 2014 р.), за виключенням 2009 р., де відбулося зменшення надходжень на 191,32 млн грн порівняно з 2008 р. (див. рис. 2.10).

Причиною зниження даного показника у 2009 р. є посилення фінансово-економічної кризи в країні, високий рівень інфляції, зниження доходів населення, що вплинуло на їх купівельну спроможність (рис. 2.11).

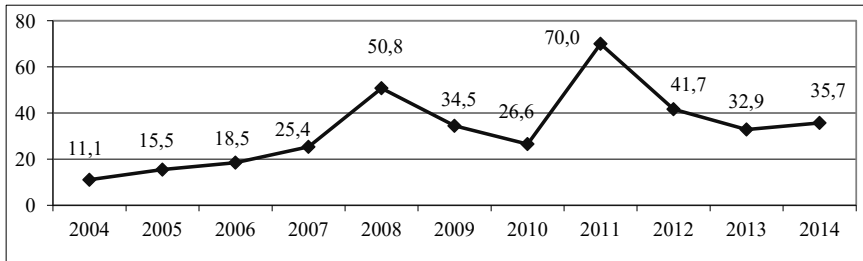


Джерело: побудовано за даними Національного банку України [123]

*Дані за 2014 р. без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та Сходу України (зони проведення антитерористичної операції)

Рис. 2.11. Динаміка індексу споживчих цін і приросту реальних доходів населення (з урахуванням інфляції) в Україні у 2003–2014* рр., %

Суми податків сплачених СГД виду В2С до Зведеного бюджету держави у період 2004–2008 рр. збільшувалися. Проте, через посилення економічної кризи у продовж 2009–2010 рр. ці показники знову повернулися до рівня 2007 р. і лише у 2011 р. ситуація почала покращуватися, однак, не стабілізувалася (рис. 2.12).

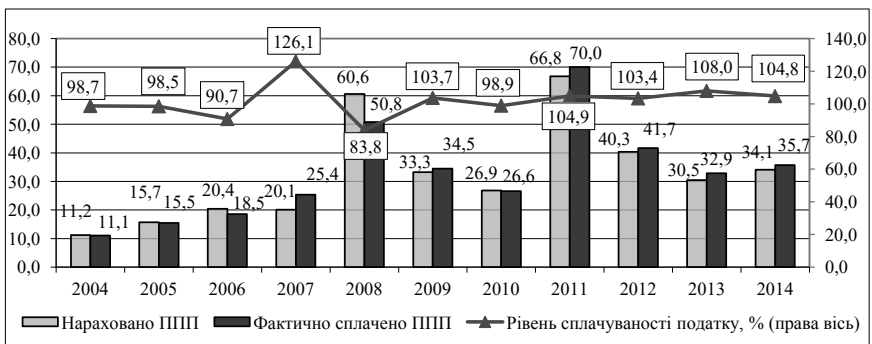


Джерело: побудовано за даними ДФС України [73]

Рис. 2.12. Фактичні надходження податку на прибуток підприємств від суб'єктів господарювання у сфері електронної комерції виду В2С в Україні у 2004–2014 рр., млн грн

Розрахунки свідчать, що між сумами податку на прибуток підприємств, сплаченими підприємствами роздрібною торгівлі та динамікою цього ж податку від суб'єктів ЕК у 2004–2014 рр. зв'язок досить помірний (коефіцієнт кореляції 0,53). Тобто надходження від прибуткового оподаткування роздрібною торгівлі лише на 28 % залежить від оподаткування податком на прибуток ЕК, а на 72 % від ряду інших факторів, серед яких інфляція, реальна купівельна спроможність населення, структура споживчого попиту, специфіка товарних груп, що реалізуються у мережі Інтернет тощо.

Разом з тим, динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету та цього ж податку, сплаченого суб'єктами ЕК більш подібні (кореляційний зв'язок на рівні 0,81). Це можна пояснити специфічністю товару та категорій споживачів, які користуються послугами інтернет-магазинів, рівнем життя населення й економічною ситуацією в країні. В умовах стабільного економічного зростання, підвищення доходів і рівня життя населення, зростає попит на товари не першої необхідності, зокрема такі як побутова техніка, мобільні телефони, косметика, книги, подарунки, на яких якраз і спеціалізується більшість вітчизняних інтернет-магазинів (рис. 2.4 та 2.5). Таким чином, суб'єкти ЕК чутливі до зміни економічної ситуації в країні, і якщо економічна активність в країні зростає, то, відповідно, зростають й обсяги реалізації всіх СГД, не лише ЕК, а отже фінансовий результат до оподаткування та суми податку на прибуток, що сплачуються до бюджету. Таким чином, обсяги ЕК і зміну їх динаміки можна вважати одним з індикаторів економічної ситуації в країні.



Джерело: побудовано за даними ДФС України [73] та власних розрахунків

Рис. 2.13. Рівень сплати податку на прибуток підприємств суб'єктами господарювання у сфері електронної комерції виду В2С в Україні до Зведеного бюджету України у 2004–2014 рр., млн грн

План надходжень не було виконано СГД у 2004–2006, 2008 та 2010 роках. Перевиконання плану відбувалося у 2007, 2009, 2011–2014 роках (див. рис. 2.13). Однак, перевиконання плану у 2014 р. більшою мірою пов’язане з девальвацією національної валюти, у зв’язку з чим номінально доходи СГД у національній валюті зросли, проте у доларовому еквіваленті – зменшилися. Рівень сплачуваності податку (%) = $C_{\text{ПДВ}} / H_{\text{ПДВ}} \times 100$ (де $C_{\text{ПДВ}}$ – сплачений податок на прибуток підприємств; $H_{\text{ПДВ}}$ – нарахований до сплати податок на прибуток підприємств).

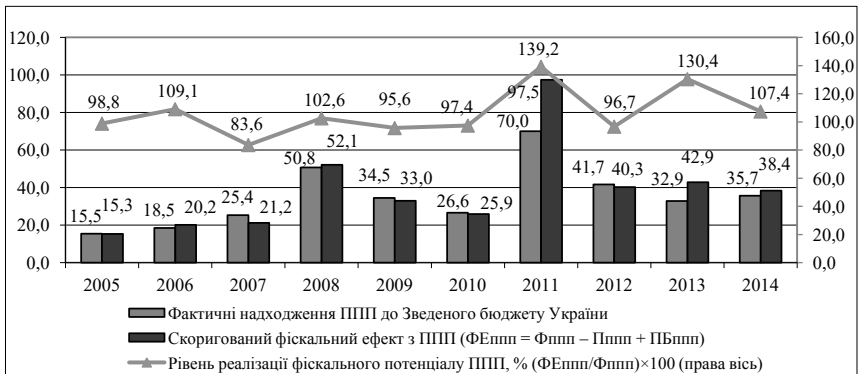
На фіскальну ефективність податків негативно впливає наявність податкового боргу. Здійснення переплати платниками податків, з одного боку, забезпечує бюджет держави авансовими коштами, а з іншого – призводить до „вимивання” обігових коштів платників, що могли б бути використані, зокрема, на розвиток бізнесу.

Як свідчать статистичні дані ДФС України (див. додаток М, табл. М. 1) сума переплати податку на прибуток підприємств суб’єктами господарювання ЕК виду В2С протягом досліджуваного періоду перевищувала суму податкового боргу у 2005, 2007, 2009–2010 та 2012 роках. Найбільшою сумою переплат була у 2007 р. і перевищувала суму податкового боргу на 4,7 млн грн, найменшою – у 2005 р. – 0,19 млн грн відповідно. Сума податкового боргу перевищувала суму переплати у 2004, 2006, 2008, 2011 та 2013 роках. Найбільша сума податкового боргу перевищувала суму переплат у 2006 р. – на 1,7 млн грн, 2011 р. – на 27,4 млн грн та 2013 р. – на 9,99 млн грн. Таким чином, протягом досліджуваного періоду не було таких років, коли б податковий борг з податку на прибуток був узагалі відсутнім.

Існування податкового боргу й переплати впливає на потенційний фіскальний ефект від податків. Застосовуючи формулу (1.1) [134, с. 7] та наявну статистичну інформацію (див. додаток М, табл. М. 1), нами розраховано цей показник для податку на прибуток підприємств від ЕК виду В2С. У подальшому формулу (2.1) застосовуватимемо для розрахунку потенційного фіскального ефекту від ПДВ і єдиного податку, сплачених суб’єктами ЕК.

$$\Phi_{\text{ПДВ}} = \Phi_{\text{ПДВ}} - \Pi_{\text{ПДВ}} + \text{ПБ}_{\text{ПДВ}}, \quad (2.1)$$

де $\Phi_{\text{ПДВ}}$ – фіскальний ефект податку на прибуток від ЕК до бюджету;
 $\Phi_{\text{ПДВ}}$ – фактичні надходження податку на прибуток від ЕК до бюджету;
 $\Pi_{\text{ПДВ}}$ – сума переплати податку на прибуток підприємств суб’єктами ЕК;
 $\text{ПБ}_{\text{ПДВ}}$ – сума податкового боргу з податку на прибуток підприємств.



Джерело: побудовано на основі даних ДФС України [73] та власних розрахунків

Рис. 2.14. Динаміка фінансового ефекту з податку на прибуток підприємств від електронної комерції виду В2С у 2005–2014 рр., млн грн

На рис. 2.14 графічно зображено співвідношення між фактичними надходженнями податку на прибуток підприємств, сплаченими суб'єктами ЕК виду В2С і скоригованими на переоплату й податковий борг, а також рівень реалізації фінансового потенціалу податку на прибуток підприємств, сплаченого суб'єктами ЕК виду В2С. Фактичний фінансовий ефект з податку на прибуток підприємств перевищує скоригований у 2005, 2007, 2009, 2010 та 2012 роках і має резерв до зростання (скоригований фінансовий ефект перевищує фактичні надходження у 2006, 2008, 2011, 2014 та 2013 роках) за рахунок зменшення податкового боргу платників податку. Найбільше перевищення цих показників у 2011 та 2013 роках (див. додаток М, табл. М. 1). Значні надходження цього податку до бюджету держави забезпечуються за рахунок переоплат, що свідчить про його недостатню економічну ефективність і спричиняє „вимивання” обігових коштів платників.

Зважаючи на незначну кількість платників, що звітують за даним податком, порівняно з наявною кількістю інтернет-магазинів в Україні, вважаємо можливим приховування суб'єктами господарювання об'єкта оподаткування.

На основі даних ДФС України та Держстату України здійснено оцінку втрат державного бюджету від приховування об'єкта оподаткування суб'єктами ЕК виду В2С (див. табл. Н. 1 додатка Н). Спостерігається тенденція до зростання кількості надходжень від цього податку. Однак, беручи до уваги, наявність приховування об'єкту оподаткування втрати бюджету держави від цього податку за нашою оцінкою у 2004 р. були біля

3,41 млн грн, у 2014 р. відповідно – 55,4 млн грн. Хоча, протягом досліджуваного періоду були роки з більшими втратами, а саме: 2011 р. – 31,4 млн грн, 2012 р. – 18,9 млн грн. Коефіцієнт фіскальної спроможності (далі – КФС) податку на прибуток підприємств від СГД у сфері ЕК виду В2С за досліджуваний період коливається в межах 0,68–0,78. Відповідно найвищий показник КФС у 2007 р. – 0,78, а найнижчий – у 2014 р. – 0,68.

Щодо оподаткування ПДВ, то платником цього податку відповідно до розд. V ПКУ є будь-яка особа, яка провадить господарську діяльність і добровільно реєструється як платник ПДВ; зареєстрована або підлягає обов'язковій реєстрації як платник цього податку; ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню [143, с. 205].

Відповідно до ПКУ, суб'єкт ЕК повинен зареєструватися платником ПДВ, якщо він здійснює господарську діяльність на території України або ввозить на митну територію держави товари в обсягах, що підлягають оподаткуванню. Особою, відповідальною за нарахування і сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг. Нерезиденти, їх постійні представництва, не зареєстровані як платники ПДВ, мають права, виконують обов'язки і несуть відповідальність, передбачену законом, як платники податку [145].

Особа підлягає реєстрації як платник ПДВ, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів (робіт, послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ), крім особи, яка є платником єдиного податку 1–3 групи (ст. 181 ПКУ). Остання повинна зареєструватись як платник податку в органах фіскальної служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання). Це стосується й операцій, що здійснюються з використанням ІКТ. При потребі особа може зареєструватися платником ПДВ навіть якщо обсяги оподатковуваних операцій менші ніж вимагає законодавство, або такі взагалі відсутні (ст. 182 ПКУ) [145].

Таким чином, у ПКУ дотримано принцип нейтральності, а саме, – визначено однаковий порядок оподаткування товарів (робіт, послуг) незалежно від того, надані вони звичайним способом чи з використанням ІКТ. Разом з тим, не виділяються особи, що здійснюють операції з постачання товарів (робіт, послуг), які підлягають оподаткуванню з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі як окремі

платники ПДВ. Тоді як норми п.181.1 ст.181 ПКУ зобов'язують реєструватися у якості платників податку осіб, що здійснюють такі операції.

Ще однією особливістю оподаткування ПДВ ЕК є те, що СГД, який реалізує товар (надає послугу), крім реєстрації як платник ПДВ за власним місцем знаходження, повинен зареєструватися як платник ПДВ за місцем знаходження споживача такої продукції (послуги) [102].

В Україні активно розвивається ринок послуг так званого „контенту” (музика, ігри, зображення для мобільних телефонів), тому для вітчизняних мобільних операторів питання оподаткування інтернет-транзакцій є актуальним, оскільки за характером своєї діяльності вони використовують продукцію іноземних постачальників (провайдерів). Замовлення та отримання контент-товару відбувається у мережі Інтернет. Отриманий товар вітчизняний мобільний оператор завантажує у телефон клієнта. Така операція є транскордонною хоча за обсягом часу займає всього кілька десятків секунд. Тобто, згідно законодавства, вона є зовнішньоекономічною операцією, оскільки в ній задіяні суб'єкти різних податкових юрисдикцій. До їх числа входять особи, які постачають товари (роботи, послуги) на митній території України з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж. При цьому, згідно податкового законодавства „особа-нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України” [145].

Певні кроки у напрямі врегулювання зазначеної проблеми є. Так, з внесенням змін до ст. 181 ПКУ, особи, які не зареєстровані як платники ПДВ, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно законодавства, отримали можливість сплачувати податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники цього податку. Однак, така норма може діяти тільки при ввезенні фізичних товарів, а ввезення цифрових товарів (робіт, послуг) лишається не врегульованим. Тож нерезидент, фактично, змушений зареєструватися в Україні. Це не завжди доцільно з економічної точки зору, оскільки вітчизняний ринок ЕК ще недостатньо розвинений, а відкриття представництва в Україні, як і в будь-якій країні, потребує значних фінансових затрат (збір за реєстрацію представництва, юридичний супровід тощо). Наприклад, згідно ПКУ, якщо нерезидент зареєстрував в Україні дочірню компанію, але бажає надавати послуги з використанням Інтернет, він обов'язково повинен додатково зареєструвати і постійне представництво.

Такий підхід варто було б переглянути, оскільки, з одного боку, він вигідний державі, проте, порушує принципи свободи здійснення господарської діяльності, а з іншого, – не відповідає принципам

європейського законодавства [11]. Інститут постійного представництва дозволяє державам розподіляти між собою податки, отримані від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, однак він є недостатньо дієвим для врегулювання проблем, що виникають перед контролюючими органами та платниками податків при оподаткуванні інтернет-трансакцій. Адже, як зазначалося вище, специфіка мережі Інтернет не дозволяє зафіксувати постійне представництво в одній юрисдикції, оскільки сервер компанії може знаходитися в одній країні, оператор, який приймає замовлення – у другій, а склади з продукцією – у третій, або взагалі товар може бути цифровим і постачатися з будь-якої частини світу.

Таким чином, здійснення експортно-імпортних операцій для оподаткування ПДВ потребує чіткої фіксації географічного розташування виробника (постачальника) продукції (робіт, послуг) і споживача. Це спонукає СГД до застосування схем для виведення з-під оподаткування значних сум фінансових ресурсів, а інтернет-магазини реєструвати в країнах з низькими ставками ПДВ. Зокрема, крім застосування офшорних юрисдикцій, поширеною також є схема пересилання замовлених товарів поштою на територію України або з території України, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро. При цьому замовлення при потребі розділяється на невеликі посилки. Зазначене не суперечитиме нормам ст. 196.1.16 та 196.1.17 ПКУ, та крім того, такий товар можна оформляти як подарунок. Такі операції не є об'єктом оподаткування ПДВ згідно ПКУ. Також не є об'єктом оподаткування ПДВ ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро, а сумарна вага не перевищує 50 кг (ст. 196.1.18). Можливе оформлення вантажу як такого, що призначений для інвалідів та інших пільгових категорій населення, що буде підпадати під операції, звільнені від оподаткування ПДВ (ст. 197.1.3 ПКУ), чи як благодійної допомоги (ст. 197.1.15 ПКУ). Втрати бюджету від подібних схем значні.

Об'єктом оподаткування ПДВ згідно ст. 185 розд. V ПКУ є операції суб'єктів ЕК – платників податку, з постачання товарів (робіт, послуг), місце постачання яких розташоване на митній території України, ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України. База оподаткування з постачання товарів (робіт, послуг) СГД у сфері ЕК визначається відповідно до ст.ст. 188–192 ПКУ, виходячи з їх договірної вартості. Ставка податку відповідно до ст. 193 ПКУ та змін внесених ЗУ „Про запобігання фінансової катастрофи та створення

передумов для економічного зростання в Україні” від 27.03.2014 р. № 1166-VII (із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 10.04.2014 р. № 1200-VII) встановлюється у відсотках від бази оподаткування – 20 %, 0 % та 7 % – з операцій по постачанню лікарських засобів та виробів медичного призначення [159].

Інша ситуація спостерігається з умовами оподаткування ПДВ реалізації товарів (робіт, послуг) через інтернет-магазини. Такі магазини використовуються для виконання допоміжних функцій у вигляді пошуку покупців й укладення з ними договорів купівлі-продажу. Зважаючи на це, до господарських операцій, що здійснюються такими інтернет-магазинами повинна застосовуватися загальна система оподаткування як при продажі на митній території України, так і при здійсненні експортно-імпортних операцій. При продажі товарів (робіт, послуг) через Інтернет, незалежно від місця реєстрації ЄДР доменного імені (сайту, електронної сторінки чи адреси), місцем поставки товарів (робіт, послуг) є місцезнаходження продавця або місце його проживання [102, с. 107].

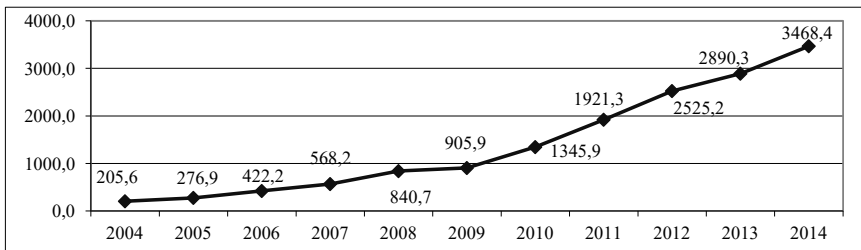
Про факт здійснення операцій з постачання товарів (робіт, послуг) через Інтернет можна говорити при поєднанні одночасно трьох елементів, а саме: інтернет-реклами, отримання замовлення й укладення договору купівлі-продажу з використанням технічних засобів мережі Інтернет.

Спробою уряду щодо налагодження ефективного адміністрування податків у цій сфері є запровадження у 2012 р. змін до ПКУ [157]. Законом передбачено тимчасово, на десять років (з 1.01.2013 р. до 1.01.2023 р.), звільнити від оподаткування ПДВ операції з постачання програмної продукції. ЄДР, які здійснюють такі операції, відповідно до вимог п. 201.14 ст. 201 ПКУ, зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання і придбання товарів (робіт, послуг), що підлягають оподаткуванню, а також тих, що звільнено від оподаткування. При цьому, звільнення від ПДВ застосовується незалежно від того, постачається така продукція на матеріальних носіях чи передається покупцеві іншим шляхом, у т. ч. з використанням Інтернет, електронною поштою, іншими засобами передавання інформації. Тож, звільнення від оподаткування ПДВ поширено не на окремих ЄДР, а на самі операції з постачання програмної продукції [17, с. 112].

У законі визначено поняття „програмна продукція” як результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної і (або) навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та (або) онлайн-сервісів; криптографічні засоби захисту інформації [157]. Практична реалізація внесених положень сприятиме детінізації галузі, запровадженню прозорого механізму

адміністрування податків з боку підприємств сфери індустрії інформаційних технологій і збереженню, таким чином, існуючих темпів росту індустрії, а відповідно й надходжень до бюджету держави. Однак, зазначені вище зміни стосуються тільки суб'єктів індустрії програмної продукції, а їх наслідки можна буде оцінити через певний час [17, с. 113]. За попередньою оцінкою Уряду застосування пільгового режиму оподаткування забезпечуватиме надходження до бюджету держави близько 200 млн грн на рік.

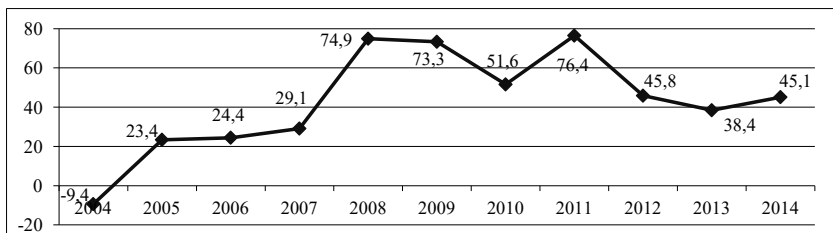
Суми фактичних надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України від підприємств роздрібно́ї торгівлі за досліджуваний період (2004–2014 рр.) збільшилися у 17 разів, або на понад 3 262 млн грн (рис. 2.15).



Джерело: складено за даними Державної фіскальної служби України [74]

Рис. 2.15. Динаміка фактичних надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України від підприємств роздрібно́ї торгівлі у 2004–2014 рр., млн грн

Однак, фактичні надходження ПДВ від роздрібно́ї торгівлі у мережі Інтернет не характеризуються як такі, що стрімко зростають, а у 2004 р. вони мали від'ємне значення. Найбільші суми надходжень ПДВ до бюджету держави були у 2008 р. – 74,9 млн грн та 2011 р. – 76,4 млн грн (рис. 2.16).



Джерело: побудовано за даними Державної фіскальної служби України [73]

Рис. 2.16. Фактичні надходження ПДВ від роздрібно́ї торгівлі в мережі Інтернет в Україні у 2004–2014 рр., млн грн

Виконання плану податкових надходжень з ПДВ відбувалося лише у до кризових 2005–2007 рр., а також у 2009–2010 та 2014 роках. Рівень сплачуваності податку зобов'язань (%) = $C_{\text{ПДВ}} / H_{\text{ПДВ}} \times 100$ (де $C_{\text{ПДВ}}$ – сплачений ПДВ; $H_{\text{ПДВ}}$ – нарахований до сплати ПДВ) (рис. 2.17). Однак, збільшення надходжень ПДВ у 2014 р. відбулося більшою мірою за рахунок девальвації гривни, переорієнтації СГД на дешевші аналоги товарів та корегування ціни товару залежно від курсу валюти.



Джерело: побудовано за даними ДФС України [73] та власних розрахунків

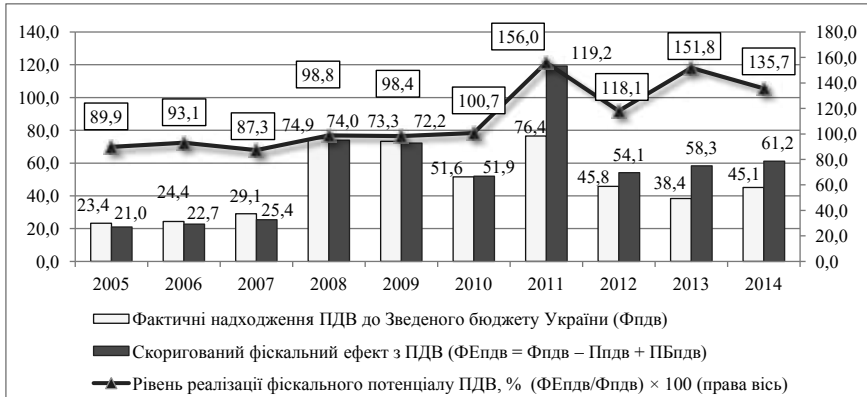
Рис. 2.17. Рівень сплати ПДВ суб'єктами господарювання у сфері електронної комерції виду В2С в Україні до Зведеного бюджету України у 2004–2014 рр., млн грн

Сума податкового боргу з ПДВ суб'єктів ЕК, що здійснюють роздрібні продажі у мережі Інтернет протягом 2004–2009 рр. була меншою за суму переplat. Найбільшим таке перевищення було у 2005 р. коли сума переplat на 2,35 млн грн перевищувала суму податкового боргу та у 2007 р. – на 3,7 млн грн відповідно. У 2010–2014 рр. ситуація перетворилася на протилежну і сума податкового боргу перевищила суму переplat. Якщо у 2010 р. таке перевищення становило 0,4 млн грн, то у 2014 р. – понад 22, 3 млн грн (див. додаток М, табл. М. 2) [73; 13, с. 21].

Відмітимо, що на потенційний фіскальний ефект ПДВ впливає існування податкового боргу й переplat. Застосовуючи формулу (2.1) з інтерпретацією на ПДВ [134, с. 7] і наявну статистичну інформацію, розраховано цей показник для цього податку, сплаченого суб'єктами ЕК виду В2С (додаток М, табл. М. 2).

$$\Phi E_{\text{ПДВ}} = \Phi_{\text{ПДВ}} - \Pi_{\text{ПДВ}} + \text{ПБ}_{\text{ПДВ}} \quad (2.2)$$

де $\Phi E_{\text{ПДВ}}$ – фискальний ефект ПДВ від ЕК до бюджету;
 $\Phi_{\text{ПДВ}}$ – фактичні надходження ПДВ від ЕК до бюджету;
 $\Pi_{\text{ПДВ}}$ – сума переплати ПДВ суб'єктами ЕК;
 $\text{ПБ}_{\text{ПДВ}}$ – сума податкового боргу з ПДВ.



Джерело: побудовано на основі даних ДФС України [73] та власних розрахунків

Рис. 2.18. Динаміка фискального ефекту з ПДВ від електронної комерції виду В2С у 2005–2014 рр., млн грн

На рис. 2.18 зображено співвідношення між фактичними надходженнями ПДВ, сплаченими суб'єктами ЕК, що здійснюють роздрібний продаж у мережі Інтернет і скоригованими на переплату та податковий борг. Як бачимо, фактичний фискальний ефект з ПДВ перевищує скоригований у 2005–2009 рр. і має резерв до зростання (скоригований фискальний ефект перевищує фактичні надходження у 2010–2014 рр.) за рахунок зменшення податкового боргу платників податку [13, с. 22].

Питання врегулювання проблем оподаткування суб'єктів ЕК виду В2С залишається недостатньо врегульованим, адже вітчизняне законодавство не враховує повною мірою особливості цього сегменту економіки. Як наслідок, бюджет держави недоотримує значну кількість надходжень від ПДВ. Так, за даними ДФС України та Держстату України спостерігається тенденція до зростання обсягу надходжень ПДВ. Враховуючи імовірні обсяги приховування об'єкту оподаткування у сегменті В2С, можна припустити, що розрахункові втрати бюджету держави від ПДВ у 2004 р. близько

2,89 млн грн, у 2014 р. – близько 20,93 млн грн. Найбільші втрати бюджету від недоотримання ПДВ за цією методикою оцінки були у 2009 р. – 26,46 млн грн та 2011 р. – 34,2 млн грн. Таким чином, щороку бюджет держави недоотримує значні суми надходжень від ПДВ. КФС ПДВ від СГД у сфері ЕК за досліджуваний період коливається у межах 0,68–0,77. Відповідно, найвищий показник КФС у 2004 р. – 0,77, а найнижчий – у 2014 р. – 0,68 (див. додаток Н, табл. Н. 2).

В Україні чинне законодавство дозволяє СГД, які здійснюють свою діяльність у сфері ЕК, використовувати спрощену систему оподаткування. Основною умовою використання останньої є відповідність СГД ряду вимог, що стосуються дотримання граничного розміру річного доходу, використання обмеженої кількості найманих працівників, виду діяльності тощо.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності дозволяє суттєво спростити порядок нарахування і сплати податків через скорочення їх кількості та вірогідності застосування до СГД штрафних санкцій у частині адміністрування податків, адже вони часто здійснюють несвідомі порушення податкового законодавства внаслідок складної системи оподаткування.

Останнім часом спрощена система оподаткування, обліку та звітності, якою передбачено сплату єдиного податку (далі – ЄП), суттєво змінилася. Так, з прийняттям ПКУ, у розд. XIV „Спеціальні податкові режими” виключено главу 1, якою передбачено скорочення переліку видів діяльності для спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Водночас, відповідно до п. 8 „Особливості справляння єдиного податку та фіксованого податку” розд. XX „Перехідні положення” з 1 січня 2011 р. до внесення змін до розд. XIV ПКУ чинним був Указ Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва”, з урахуванням вимог чинного законодавства, зокрема, й у частині сплати єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ) [146; 18, с. 46].

З січня 2012 р. всі основні норми щодо законодавчого врегулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності сконцентровані в гл. 1 „Спрощена система оподаткування, обліку та звітності” розд. XIV ПКУ [145]. Застосування спрощеної системи оподаткування, як спеціального податкового режиму, має позитивні моменти серед яких: 1) зменшення кількості податків і зборів, які необхідно сплачувати СГД, – сплачується ЄП; 2) спрощення ведення податкового обліку та звітності. Застосовувати спрощену систему оподаткування може будь-який платник податків, який відповідає критеріям, що встановлені у зазначеній вище главі ПКУ.

До внесення змін до гл. 1 розд. XIV ПКУ платники ЄП ділилися на дві групи. Зі змінами ПКУ у 2012 р. кількість останніх збільшилась до шести

груп. Відповідно до ст. 291 гл. 1 розд. XIV ПКУ інтернет-магазини могли реєструватися до 2–6 груп (див. додаток П, табл. П. 1). На практиці інтернет-магазини частіше обирали другу чи третю групи, граничний розмір доходу за якими складав 1 млн грн та 3 млн грн відповідно. Якщо серед клієнтів інтернет-магазину були юридичні особи, такому магазину доводилося реєструватися платником ЄП за третьою групою [145]. За даними Асоціації учасників електронного бізнесу України біля 85 % власників інтернет-магазинів в Україні зареєстровані як фізичні особи – суб'єкти господарської діяльності і працюють за спрощеною системою оподаткування.

У 2014 р. внаслідок грудневих новацій ПКУ спрощена система оподаткування зазнала чергових змін. Так, згідно ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” [156] оптимізовано кількість груп платників податків з 6 до 4; збільшено обсяги граничного розміру доходів до 3 млн грн для першої групи платників, до 1,5 млн – для другої (раніше – 1 млн грн) і до 5 млн¹ – для третьої груп. До четвертої групи віднесено сільськогосподарських товаровиробників. Фізичні особи – платники ЄП зобов'язані застосовувати реєстратори розрахункових операцій (далі – РРО). СГД, які застосовуватимуть РРО у фіскальному режимі будуть звільнені від податкових перевірок. Крім того, знято обмеження щодо кількості найманих працівників (див. дод. П, табл. П. 2 – П. 3).

Окремі незручності бути пов'язані з тим, що у національному класифікаторі України ДК 009:2005 „Класифікація видів економічної діяльності” не було окремої класифікації для діяльності у сфері ЕК. У новому ДК 009:2010 інтернет-торгівля віднесена до класу G 47.91 „Роздрібна торгівля, яка здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу Інтернет” [126]. При цьому, для застосування ЄП повинна виконуватися ключова умова – вид діяльності СГД має бути дозволений для спрощеної системи обліку та звітності (перелік викладено у п. 291.5 гл. 1 розд. 14 ПКУ).

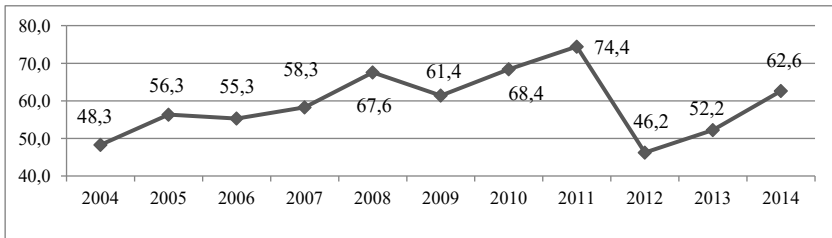
Реєстрація СГД, який здійснює продаж товарів (робіт, послуг) через мережу Інтернет платником ЄП забороняє йому виконувати розрахунки за бартером, векселями. Останні мають здійснюватись тільки у грошовій формі (готівкою або безготівково) (п. 291.6 ПКУ), оскільки в іншому випадку анулюється свідоцтво платника ЄП (ст. 299 ПКУ) і СГД втрачить право перебувати на спрощеній системі й буде змушений перейти на загальну систему оподаткування (операції з іншими формами розрахунку, ніж

¹Відповідно до ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” від 24.12.2015 р. № 909-VIII обсяги граничного розміру доходів для третьої групи платників ЄП встановлено у розмірі 5 млн грн.

дозволені даною системою оподаткування повинні відображатися в декларації по ЄП протягом кварталу за ставкою 15 %) [145]. Зважаючи на специфіку ЕК, такі новації будуть не стимулюючим фактором для суб'єктів цієї діяльності, а навпаки – дестимулюючим.

Свого часу, при обговоренні ПКУ, пропонувалося не розповсюджувати спрощену систему оподаткування на СГД – юридичних та фізичних осіб-підприємців, які здійснюють торгівлю через мережу Інтернет; діяльність з надання послуг інтернет-провайдерів; діяльність у сфері інформатизації; діяльність з доступу до мережі Інтернет. Це могло спричинити негативні наслідки, а саме, значне податкове навантаження може негативно відобразитися на обсягах експорту цифрових товарів (робіт, послуг) й сприяти відтоку кваліфікованих фахівців за кордон, а також збільшенню тіньового сектору економіки [24, с. 41].

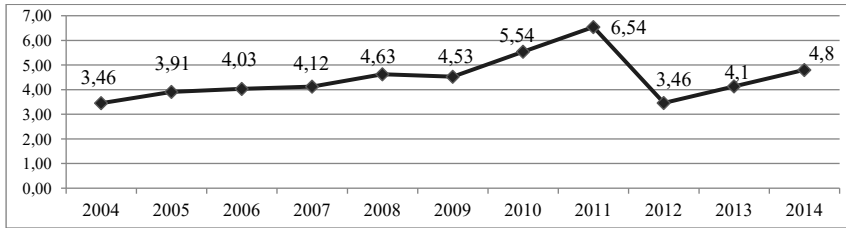
Оцінка динаміки фактичних надходжень ЄП до Зведеного бюджету України від роздрібної торгівлі (рис. 2.19) та від роздрібної торгівлі в мережі Інтернет у 2004–2014 рр. (рис. 2.20) показує, що, в цілому, тренд зберігається. Зростання надходжень ЄП зберігалось у 2004–2011 рр. Зменшення надходжень податку майже у 2 рази характерне для 2012 р., що пояснюється внесенням чергових змін до ПКУ, що призвело до зменшення кількості платників податку.



Джерело: складено за даними ДФС України [74]

Рис. 2.19. Динаміка фактичних надходжень єдиного податку до Зведеного бюджету України від роздрібної торгівлі у 2004–2014 рр., млн грн

Різне зменшення податкових надходжень у 2012 р. відкинуло показник надходження ЄП від роздрібної торгівлі до рівня 2004 р. Упродовж останніх років платники ЄП потерпають від частих і, подекуди, хаотичних змін у податковому законодавстві, що негативно відображається на їх діяльності.



Джерело: складено за даними ДФС України [73]

Рис. 2.20. Фактичні надходження єдиного податку від роздрібної торгівлі у мережі Інтернет в Україні у 2004–2014 рр., млн грн

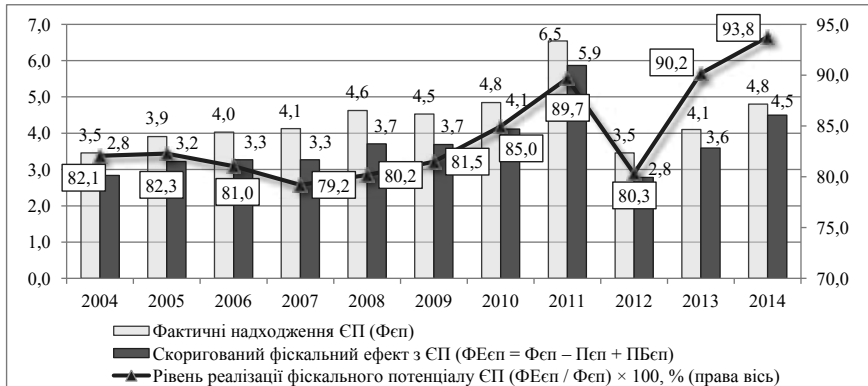
Виконання плану податкових зобов'язань з ЄП (Рівень сплачуваності податку (%) = $C_{\text{ЄП}} / H_{\text{ЄП}} \times 100$ (де $C_{\text{ЄП}}$ – сплачений єдиний податок; $H_{\text{ЄП}}$ – нарахована до сплати сума єдиного податку) характерно для 2006–2008 рр., 2011 та 2013–2014 рр. (див. рис. 2.21). Планові показники не були досягнуті у 2004–2005, 2009, 2010 та 2012 роках. Тобто, протягом 10-річного періоду відбувалися перманентні коливання показників. Найвищий відсоток виконання плану у 2011 р. (110,8 %). У 2012–2013 рр. показники плану були значно занижені, порівняно з попередніми роками. У 2014 р. ріст забезпечується коливаннями валютного курсу.



¹Джерело: складено за даними ДФС України [73] та власних розрахунків

Рис. 2.21. Рівень сплати єдиного податку ЄГД у сфері електронної комерції виду В2С до Зведеного бюджету України у 2004–2014 рр., млн грн

Податковий борг з ЄП хоч і мав місце у 2004–2014 рр., проте показники переплати протягом цього періоду були вищими. Виходячи з наявної інформації, на рис. 2.22 наочно представлено динаміку фактичних надходжень ЄП сплачених ЄГД у сфері ЕК виду В2С і фіскального ефекту, скоригованого на переплату й податковий борг (див. додаток М, табл. М. 3).



Джерело: складено на основі даних ДФС України [73] та власних розрахунків

Рис. 2.22. Динаміка фіскального ефекту з єдиного податку, сплаченого суб'єктами господарювання у сфері електронної комерції виду В2С у 2004–2014 рр., млн грн

Застосовуємо формулу 2.3 [134, с. 7]:

$$\Phi E_{\text{ЄП}} = \Phi \text{ЄП} - \text{ПЄП} + \text{ПБЄП}, \quad (2.3)$$

де $\Phi E_{\text{ЄП}}$ – фіскальний ефект єдиного податку від ЕК до бюджету;

$\Phi \text{ЄП}$ – фактичні надходження єдиного податку від ЕК до бюджету;

ПЄП – сума переплати єдиного податку суб'єктами ЕК;

ПБЄП – сума податкового боргу з єдиного податку.

За рахунок переплати показники надходжень ЄП до бюджету держави з року в рік завищуються, що не стимулює платників виконувати податкові зобов'язання перед державою. У суб'єктів ЕК є можливість до заниження сум податку від кожної неоприбуткованої операції, що призводить до зменшення податкових надходжень до бюджету держави і зростання тіншового сегменту економіки. Наприклад, обсяг надходжень ЄП в Україні за даними ДФС України і Держстату України у 2004 р. становив 1,1 млрд грн, з них податок з роздрібних продажів кінцевому споживачу – 48,3 млн грн, у

т.ч. СГД у сфері ЕК виду В2С сплатили – 3,5 млн грн. У 2014 р. надходження від цього податку до бюджету держави склали – 7,4 млрд грн, з них податок з роздрібних продажів кінцевому споживачу – 62,4 млн грн, у т.ч. СГД у сфері ЕК виду В2С сплатили – 4,8 млн грн. Спостерігається тенденція до зростання кількості надходжень, однак, враховуючи існування приховування об'єкту оподаткування у сегменті В2С, втрати державного бюджету від цього податку у 2004 р. були близько 1,1 млн грн, у 2014 р. – близько 2,23 млн грн. Хоча, протягом досліджуваного періоду були роки з більшими втратами, а саме: 2010 р. за розрахунковими даними – близько 2,21 млн грн, 2011 р. – 2,91 млн грн. КФС для ЄП упродовж досліджуваного періоду коливається від 0,78 у 2007 р. до 0,68 – у 2014 р. (див. додаток Н табл. Н. 3).

За експертною оцінкою, суми податків сплачених суб'єктами ЕК, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, відрізняються у сотні разів. Оскільки близько 85 % СГД перебувають на спрощеній системі оподаткування і є фізичними особами – СГД, то податкові платежі для них складають близько 20 % мінімальної заробітної плати (1 218 грн у 2014 р.). При цьому, юридичні особи зобов'язані сплачувати 19 % податку від всього прибутку. Результатом застосування подібних схем оптимізації бізнесу є висока прибутковість та нижча ціна товарів [82]. На жаль, перевірити достовірність фінансової звітності складно. Наприклад, при здійсненні розрахунків за допомогою платіжних систем, діяльність яких не узгоджена з НБУ, інтернет-магазини та провайдери можуть приховувати нелегальні фінансові трансакції.

Розрахункові дані дають змогу оцінювати ризик ухилення від сплати податків, що досліджувалися, у 2014 р. у сфері ЕК близько 39,74 млн грн. За умови стабільних темпів розвитку ЕК втрати бюджету держави щороку збільшуватимуться. Слід враховувати, що отримані значення тіншового сегменту є досить помірними, оскільки розраховані за середніми показниками тіншової економіки. Застосування більш песимістичних оцінок дасть значно гіршу картину, адже різні експерти, застосовуючи різні методики, дають різну оцінку масштабів тіншової економіки у ВВП в Україні. Крім того, проблемним аспектом при здійсненні розрахунків є відсутність за багатьма параметрами одностайної офіційної статистичної інформації. Прогнозну оцінку тіншового сегменту (тіншових податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП) у сфері ЕК буде зроблено у наступному підрозділі роботи.

Таким чином, проведене дослідження дозволяє зробити висновки, що: 1) незважаючи на стрімкий розвиток ЕК та значну кількість інтернет-магазинів в Україні, спостерігається мала кількість зареєстрованих платників податків у цій сфері; 2) обсяг надходжень податків до Зведеного бюджету держави на низькому рівні, порівняно з оборотами даної галузі, і

характеризується перманентними коливаннями; 3) фіскальний ефект з податку на прибуток підприємств та ПДВ, сплачених суб'єктами ЕК виду В2С, має резерв до зростання за рахунок зменшення податкового боргу платників податку, а також удосконалення вітчизняного механізму адмініструванні податків; 4) постійна переплата ЄП не стимулює платників виконувати податкові зобов'язання перед державою.

Встановлено, що кількість надходжень податків від ЕК до бюджету держави, порівняно з оборотами даної галузі, знаходиться на низькому рівні та характеризується перманентними коливаннями (рис. 2.23).



Джерело: побудовано за даними ДФС України та Держстату України

Рис. 2.23. Обсяги податків сплачених суб'єктами роздрібно́ї торгівлі та електронної комерції в Україні у 2004–2014 рр., млн грн

У цілому, ЕК в Україні має значний потенціал розвитку, однак, для забезпечення збільшення кількості зареєстрованих суб'єктів господарювання – платників податків і податкових надходжень від цієї діяльності, необхідна підтримка держави, у тому числі, через формування і реалізацію зваженої податкової політики та відповідного законодавчого забезпечення [13, с. 22]. Одночасно діюча система оподаткування потребує удосконалення з урахуванням цього виду діяльності (Додаток Р). У тому числі, необхідно дослідити можливість запровадження додаткових коефіцієнтів для розрахунку доходу суб'єктів ЕК, які враховуватимуть особливості здійснення цієї діяльності, що буде зроблено у наступному розділі дослідження після аналізу впливу макроекономічних факторів на оборот ЕК та обсягів надходжень податків від її оподаткування.

2.3. Вплив макроекономічних факторів на динаміку обсягів електронної комерції та податкових надходжень від її оподаткування

Формування і реалізація ефективної податкової політики потребує розроблення відповідних заходів, направлених на створення передумов для реалізації фіскального та регулюючого потенціалу національної податкової системи. Проблема планування величини податкових надходжень надзвичайно гостро стає під час ухвалення бюджету на наступний рік, а також при аналізі можливих наслідків внесення змін у податкове законодавство, при виборі обґрунтованого переходу від прогнозованих обсягів податкових надходжень до планових, при вирішенні низки соціально-економічних і науково-технічних проблем [205; 86; 2].

В Україні при прогнозуванні податкових надходжень використовується програмно-цільовий метод (далі – ПЦМ) у поєднанні з іншими традиційними методами, а саме, з методами факторного аналізу, кореляції, ранжування, експертних оцінок, балансового методу [139; 103].

В роботі вважаємо за необхідне виявити особливості надходження таких податків, як ПДВ, податку на прибуток підприємств, ЄП від ЕК, взаємозв'язок зміни їхнього обсягу зі зміною макроекономічних показників розвитку країни, регіону, конкретного сегменту ЕК. Важливою складовою аналізу діяльності ЕК є прогнозування податкових надходжень з використанням економіко-математичних методів і моделей з урахуванням ризику ненадходжень податків [10; 44; 97].

Для підвищення надійності й точності прогнозу економічного показника необхідно ретельно обирати вид прогнозних моделей, враховуючи мету дослідження та вид статистичних даних. Для прогнозування динаміки та обсягів економічних показників доцільно використовувати економетричні моделі, які за вихідними даними поділяються на просторові моделі та моделі часових рядів [136]. Просторові моделі аналізують дані, що характеризують сукупність різних об'єктів у визначений період часу, моделі часових рядів – дані, що характеризують один об'єкт за низку послідовних періодів часу.

Спостерігаються такі основні складові часового ряду: зростаюча тенденція (тренд); циклічна складова; випадкові фактори. На практиці часові ряди економічних показників не є тільки однією з цих складових, вони можуть мати дві або й три складові. Моделі часових рядів поділяються на адитивні (ряд включає суму складових) і мультиплікативні (ряд є добутком

складових). Також розрізняють ряди стаціонарні (не мають тенденції щодо зміни тренду) і нестаціонарні (містять змінний тренд). Висновок про стаціонарність або нестаціонарність часового ряду можна зробити, аналізуючи графік часового ряду.

Розглянемо щорічні дані надходжень з ПДВ, податку на прибуток підприємств, ЄП від ЕК та обсягів реалізації від ЕК за період 2004–2014 рр. (Додаток С, табл. С. 3 і С. 4). Ці дані представляють сукупність значень надходжень ПДВ, податку на прибуток підприємств та ЄП від ЕК за послідовні періоди часу, тобто є часовими рядами [180; 100]. Також часовими рядами є сукупності надходжень таких макроекономічних показників як ВВП, грошові агрегати М1, М2, М3, доходи населення, заробітна плата (Додаток С, табл. С. 1 і С. 2).

Графіки динамічних рядів надходжень ПДВ, податку на прибуток підприємств, ЄП та обсягу реалізації від ЕК наведено в Додатку У (рис. У. 3, У. 4); макроекономічних показників – у Додатку У (рис. У.1, У.2). Візуальний аналіз графіків повинен підказати, які саме складові містять часовий ряд, а звідси, яка саме залежність підійде для моделювання відповідного економічного показника.

При наявності часового тренду можна обмежитися екстраполяцією використовуючи модель часового тренду за умови, що прогноз будується на короткий період (декілька місяців). Більш складну динаміку, ніж проста регресія залежної змінної на часовий тренд, дозволяють відображати прогнознi моделі, що враховують складний коливальний характер незалежної змінної за рахунок авторегресійної складової та ковзного середнього, та передбачають розрахунок мультиплікативних або адитивних факторів на базі центрованих ковзних середніх (моделі ARIMA, ARIMAS, ARCH, GARCH).

Проте, аналіз часових рядів надходжень ПДВ, податку на прибуток підприємств, ЄП (Додаток У, рис. У. 3, У. 4) вказує, що за допомогою однофакторних динамічних моделей гарного прогнозу цих змінних не можна побудувати. Наприклад, якщо використовувати тільки авторегресійні залежності, то не вдається задовільним чином пояснити динаміку податку на прибуток підприємств. Але, якщо між надходженням цього податку і деякими економічними показниками існує стійка залежність, то включення їх у модель може суттєво змінити її прогнознi властивості.

Цим вимогам відповідає другий великий клас моделей, що використовуються для прогнозування. До них відносяться структурні економічні моделі з фіктивними змінними – стохастичні рівняння залежності між незалежною змінною, яка представлена реальним часовим рядом і деякими економічними показниками, що також подані у вигляді реальних

часових рядів в однаковому вимірі. Таки чином, динаміка часового ряду показника, прогноз якого необхідно отримати, буде залежати від поведінки інших змінних, за якими маємо дані спостережень за той же період часу [36].

Структурні моделі мають багато переваг при прогнозуванні, головною з них є те, що вони часто дозволяють отримати непогані результати, навіть при наявності значної випадкової складової, коли незалежні змінні носять непередбачуваний характер.

Моделювання податкових надходжень від ЕК доцільно розпочати після аналізу динаміки та трендів незалежних величин, моделі яких збираємося отримати, а саме величин надходжень ПДВ, податку на прибуток підприємств та ЄП за 2004–2014 рр. (Додаток У, рис. У. 3, У. 4.). Крім цього, проаналізуємо також часові ряди можливих залежних змінних у цих моделях, таких як обсяг реалізації від ЕК, ВВП, грошові агрегати, заробітну плату в Україні, доходи населення за 2004–2014 рр. (Додаток У, рис. У. 1, У. 2).

Щодо моделювання податкових надходжень податку на прибуток підприємств від ЕК, то за результатами аналізу часових рядів (Додаток У, рис. У. 1, У. 2, У. 3, У. 4) прийнято рішення, що для моделювання доцільно використовувати структурну модель з трьома фіктивними змінними, а саме обсяг реалізації ЕК; грошовий агрегат М1 та ВВП. Варто ввести фіктивну змінну F1, яка набуває значення 1 у 2008 р. та у 2011 р. і значення 0 в усіх інших випадках, фіктивну змінну, яка F2 набуває значення 1 у 2010 р. та 2013 р. і значення 0 в усіх інших випадках, а також фіктивну змінну F3, яка набуває значення 1 у 2004 р. та 2007 р. і значення 0 в усіх інших випадках. Фіктивні змінні входять також у кутовий коефіцієнт при змінній VEC, тому що зростання надходжень у ці роки відрізняються від темпів зростання в інших роках. Вихідні дані для моделі надходжень податку на прибуток підприємств від ЕК з урахуванням індексу споживчих цін наведено в Додатку С (табл. С. 5). Кінцевий вибір найкращої моделі зробимо після оцінки її точності з використанням пакета статистичних методів STATGRAPHICS.

Структурна модель реальних надходжень податку на прибуток підприємств від ЕК з фіктивними змінними. Умовні позначення: PP – податок на прибуток підприємств від ЕК; VEC – обсяг реалізації від ЕК; M1 – грошовий агрегат; VVP – ВВП; F1, F2, F3 – фіктивні (бінарні) змінні.

Multiple Regression Analysis

Dependent variable: PP

Parameter	Estimate	Standard T		
		Error	t-Statistic	P-Value
CONSTANT	30,79592136	9,362737472	3,289200563	0,007895508
VEC	0,032488869	0,011422424	4,844306133	0,005229264
M1	0,000566615	0,000226853	2,497717973	0,022438425
VVP	-0,000206286	8,79493E-05	-2,345515377	0,00656399
F1	37,4556666	10,38764714	3,605789272	0,001226507
F2	293,69277	114,0388641	5,575374392	0,002787174
F3	-7,480926349	4,647700944	-4,609597183	0,00390652
F1*VEC	-0,002310655	0,003684284	-3,627165248	0,003394358
F2*VEC	-0,135958674	0,051730265	-2,628223023	0,031456444
F3*VEC	0,00882364	0,006074422	5,452589141	0,013828125

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	2580,841	9	286,7601	63,80817	0,0096873
Residual	4,494097	1	4,494097		
Total	2585,335	10			

R-squared = 97,8262 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 96,2617 percent

Standard Error of Est. = 2,11993

Mean absolute error = 0,347053

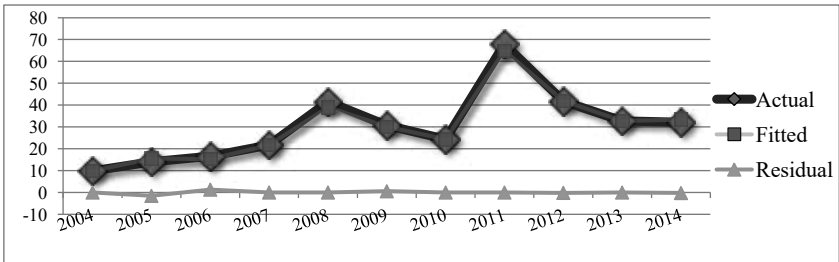
Durbin-Watson statistic = 2,88775

Маємо структурну модель надходжень податку на прибуток підприємств від ЕК (2.4):

$$\begin{aligned}
 PP = & 30,7959 + 0,0324889 \times VEC + 0,000566615 \times M1 - \\
 & - 0,000206286 \times VVP + 37,4557 \times F1 + 293,693 \times F2 - 7,48093 \times F3 - \\
 & - 0,00231065 \times F1_VEC - 0,135959 \times F2_VEC + 0,00882364 \times \\
 & F3_VEC
 \end{aligned} \quad (2.4)$$

Дисперсійно-регресійний аналіз вказує на те, що рівняння (2.4) значимо (p -величина статистики Фішера F -Ratio = 63,8). Коефіцієнт множинної детермінації R -squared = 97,8262 percent показує, що рівняння регресії достатньо точно описує залежність змінної PP від незалежних змінних (на 97,82 %) [60, с. 177]. Таким чином, модель (2.4) можна використати для моделювання податку на прибуток підприємств від ЕК. Крім того, згідно проведених досліджень, відмітимо, що модель вільна від автокореляції (Durbin-Watsonstatistic = 2,8875) [116, с. 301].

Графічний аналіз моделі подано на рис. 2.24.



**(Actual – фактичні значення надходжень податку на прибуток підприємств від ЕК; Fitted – очікувані (передбачені) надходження податку на прибуток підприємств від ЕК; Residual – залишки)*

Джерело: побудовано на основі власних розрахунків

Рис. 2.24. Динаміка фактичних та очікуваних надходжень податку на прибуток підприємств від електронної комерції та прогноз для моделі (2.4)*

З рис. 2.24 видно, що модель (крива Fitted) вдало характеризує динаміку реальних надходжень податку на прибуток підприємств від ЕК (крива Actual) в Україні за поточний період моделювання 2004–2014 рр. Незначна величина залишків (крива Residual) теж підтверджує, що модель (2.4) можна використовувати для прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств від ЕК.

Щодо моделювання надходжень ПДВ від електронної комерції, то за результатами аналізу часових рядів (див. додаток У, рис. У. 3, У. 4) виявлено можливість застосовувати структурну модель з фіктивною змінною $F1$ та обсягом реалізації ЕК (VEC) для моделювання податкових надходжень ПДВ від ЕК. Фіктивна змінна $F1$ набуває значення 1 в 2008, 2009 та 2011 роках і значення 0 в усіх інших випадках. Фіктивна змінна входить також у кутовий

коефіцієнт при змінній VEC, тому що зростання надходжень у ці роки відмінні від темпів зростання в інших роках. Вихідні дані для моделі ПДВ від ЕК з урахуванням індексу споживчих цін наведено в додатку С (табл. С. 6). Найкращу модель оберемо після оцінки її параметрів з використанням пакета статистичних методів STATGRAPHICS.

Структурна модель реальних надходжень ПДВ від електронної комерції з фіктивними змінними. Умовні позначення: PDV – ПДВ від ЕК; VEC – обсяг реалізації від ЕК; F1 – фіктивна змінна.

Multiple Regression Analysis

Dependent variable: PDV

Standard T					
Parameter	Estimate	Error	t-Statistic	P-Value	
VEC	0,016931	0,002043	8,288342	3,38E-05	
1	55,67224	15,27753	3,64406	0,00655	
F1*VEC	-0,01084	0,008088	-1,33994	0,217076	

Analysis of Variance					
Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	21470,31	3	7156,771	60,51279	0000
Residual	946,15	8	118,2688		
Total	22416,46	11			

R-squared = 95,7792 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 94,724 percent

Standard Error of Est. = 10,8751

Mean absolute error = 7,50745

Durbin-Watson statistic = 1,68822

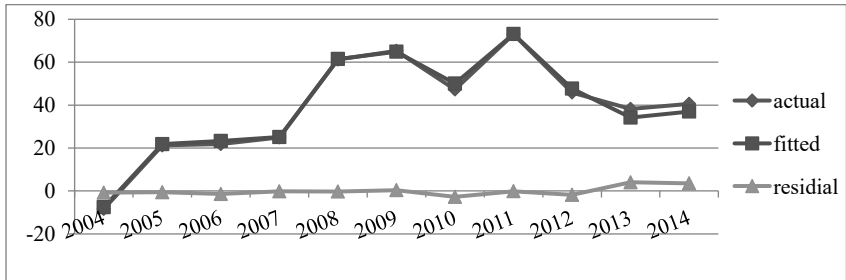
Маємо структурну модель надходжень ПДВ від ЕК:

$$PDV = 0,0169309 \times VEC + 55,6722 \times F1 - 0,010837 \times F1_VEC \quad (2.5)$$

Дисперсійно-регресійний аналіз вказує на те, що модель має хороші характеристики: досить високий коефіцієнт детермінації R-squared = 88,0729 [60, с. 177], критерій Фішера F-Ratio = 60,51 значно перевищує табличне значення, критерій Durbin-Watsonstatistic = 1,6882 [116, с. 301].

Коефіцієнт множинної детермінації ($R^2 = 95,7792$) показує, що рівняння регресії описує залежність надходжень ПДВ від незалежних змінних на 95,78 %. Графічний аналіз моделі (2.5) подано на рис. 2.25. Дані рисунка підтверджують результати дисперсійно-регресійного аналізу, тобто модель (крива Fitted) вдало характеризує динаміку реальних надходжень ПДВ від ЕК

(крива Actual) в Україні за поточний період моделювання 2004–2014 рр. Незначна величина залишків (крива Residual) також вказує на можливість використання моделі (2.5) для прогнозування надходжень ПДВ від ЕК.



**(Actual – фактичні значення надходжень ПДВ від ЕК; Fitted – очікувані (передбачені) надходження ПДВ від ЕК; Residual – залишки)*

Джерело: побудовано на основі власних розрахунків

Рис. 2.25. Динаміка фактичних та очікуваних надходжень ПДВ від ЕК та прогноз для моделі (2. 5)*

Щодо моделювання податкових надходжень єдиного податку від ЕК. На базі аналізу часових рядів (Додаток У, рис. У. 1, У. 2, У. 3, У. 4) для вивчення динаміки і тенденцій податкових надходжень ЄП від ЕК використано структурну модель з двома фіктивними змінними, обсягом реалізації ЕК та обсягом заробітної плати (ZP). Фіктивна змінна F1 набуває значення 1 у 2005 та 2011 роках і значення 0 в усіх інших випадках. Фіктивна змінна F2 набуває значення 1 в 2007, 2009 та 2012 роках і значення 0 в усіх інших випадках. Фіктивні змінні входять також у кутовий коефіцієнт при змінних VEC і ZP, тому що зростання надходжень у ці роки відмінні від темпів зростання в інших роках. Вихідні дані для моделі ЄП від ЕК з урахуванням індексу споживчих цін наведено в додатку С (табл. С. 7). Оцінку значимості і кінцевий вибір найкращої моделі зробимо за допомогою пакета статистичних методів STATGRAPHICS.

Структурна модель реальних надходжень єдиного податку від ЕК з фіктивними змінними. Умовні позначення: EP – єдиний податок від ЕК; VEC – обсяг реалізації від ЕК; ZP – обсяг заробітної плати; F1, F2 – фіктивні (бінарні змінні).

Multiple Regression Analysis

Dependent variable: EP

Parameter	Estimate	Error	t-Statistic	P-Value
CONSTANT	3,06939	0,179212	17,1272	0,0004
VEC	0,0012324	0,000215511	5,7185	0,0106
ZP	-0,0000022535	0,0000900649	-2,50208	0,0375
F2	-14,0154	7,55752	-1,85449	0,04607
F1_VEC	0,00017859	0,000817121	0,21856	0,5010
F2_VEC	-0,0184757	0,00879719	-2,10018	0,3265
F1_ZP	0,0000469999	0,000442437	0,10623	0,0321
F2_ZP	0,0128467	0,0064616	1,98816	0,0149

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	7,73953	7	1,10565	28,74	0,0095
Residual	0,115412	3	0,0384705		
Total	7,85494	10			

R-squared = 98,5307 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 95,1024 percent

Standard Error of Est. = 0,196139

Mean absolute error = 0,0689181

Durbin-Watson statistic = 1,83412 (P=0,4680)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,143856

Отримали модель надходжень СП від ЕК (2.6):

$$\begin{aligned}
 EP = & 3,06939 + 0,0012324 \times VEC - 0,0000022535 \times ZP - \\
 & - 14,0154 \times F2 + 0,00017859 \times F1_VEC - 0,0184757 \times F2_VEC + \\
 & + 0,0000469999 \times F1_ZP + 0,0128467 \times F2_ZP
 \end{aligned} \quad (2.6)$$

За результатами дисперсійно-регресійного аналізу зроблено висновок про наявність автокореляції у моделі (2.6). Durbin-Watsonstatistic = 1,83412 (P = 0,4680) [116, с. 301]. Для усунення автокореляції використаємо процедуру Кокрейна-Оркатта. Отримаємо:

MultipleRegressionAnalysis

Dependentvariable:

Cochrane-Orcutt transformationapplied: autocorrelation = 0,2

Parameter	Estimate	Error	t-Statistic	P-Value
CONSTANT	3,32417	0,174472	19,0528	0,0027
VEC	0,001183	0,000150717	7,84916	0,0158
ZP	-0,000259255	0,0000643111	-4,03127	0,0464
F2	-14,2701	5,22022	-2,73363	0,0118
F1_VEC	0,000810291	0,000641383	1,26335	0,0038
F2_VEC	-0,0184263	0,00607486	-3,03321	0,0437
F1_ZP	-0,000299605	0,000348335	-0,86	0,0304
F2_ZP	0,0128806	0,00446202	2,88672	0,0020

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	6,82778	7	0,975398	53,17	0,0186
Residual	0,036689	2	0,0183445		
Total	6,86447	9			

R-squared = 99,0255 percent

R-squared (adjustedford.f.) = 97,5949 percent

Standard ErrorofEst. = 0,135442

Meanabsoluteerror = 0,040496

Durbin-Watson statistic = 2,17613

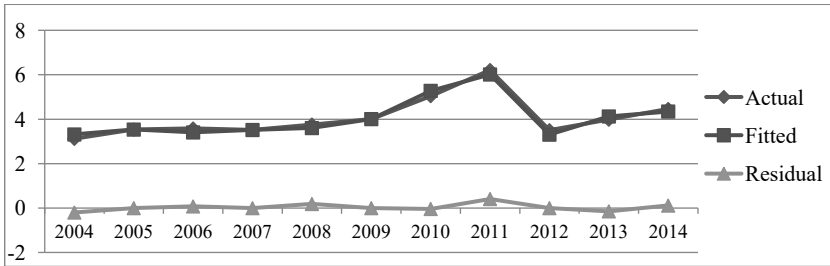
Lag 1 residualautocorrelation = -0,289811

Після усунення автокореляції маємо рівняння моделі надходжень ЄП від ЕК (2.7):

$$\begin{aligned}
 EP = & 3,32417 + 0,001183 \times VEC - 0,000259255 \times ZP - 14,2701 \times F2 \\
 & + 0,000810291 \times F1_VEC - 0,0184263 \times F2_VEC - 0,000299605 \times \\
 & F1_ZP + 0,0128806 \times F2_ZP
 \end{aligned} \quad (2.7)$$

Дисперсійний аналіз регресії вказує на те, що рівняння регресії (2.7) значимо (р-величина статистики Фішера F-Ratio = 53,1). Коефіцієнт множинної детермінації R-squared = 99,0255 percent показує, що рівняння регресії достатньо точно описує залежність змінної EP від незалежних змінних (на 99 %) [60, с. 177].

Графічний аналіз моделі (2.7) подано на рис. 2.26.



**(Actual – фактичні значення надходжень єдиного податку від ЕК; Fitted – очікувані (передбачені) надходження єдиного податку від ЕК; Residual – залишки).*

Джерело: побудовано на основі власних розрахунків

Рис. 2.26. Динаміка фактичних та очікуваних надходжень єдиного податку від ЕК та прогноз для моделі (2.7)*

Рис. 2.26 ілюструє підтвердження результатів дисперсійного аналізу значимості моделі (2.7), а отже модель (крива Fitted) добре характеризує динаміку реальних надходжень ЄП від ЕК (крива Actual) в Україні за поточний період моделювання 2004–2014 рр. Незначна величина залишків (крива Residual) також підтверджує, що модель (2.7) можна використовувати для прогнозування надходжень ЄП від ЕК.

Отже, як бачимо з результатів регресійно-дисперсійного аналізу, моделі надходжень податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЕК (2.4, 2.5, 2.7) значимі і мають хороші характеристики. Графічний аналіз цих моделей (рис. 2.24–2.26) показує, що моделі в період спостереження дуже добре відображають динаміку та тенденції часових рядів змінних податку на прибуток підприємств, ПДВ, ЄП від ЕК при незначних залишках моделей (Додаток С, табл. С. 5 – С. 7).

Для здійснення прогнозу надходжень податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЕК на 2015–2017 рр. на базі отриманих моделей (2.4, 2.5, 2.7) також скористаємося прогнозом макроекономічних показників на 2015–2017 рр., складених за даними Національного банку України [173] та Кабінету Міністрів України [170] (Додаток С табл. С. 8).

Прогнозні дані обсягів реалізації ЕК на майбутні періоди відсутні, тому їх знайдемо самостійно, побудувавши для цієї пояснювальної змінної модель і оцінивши її параметри. Зазвичай для прогнозу пояснювальних змін використовуються трендові моделі.

Для часового ряду реального обсягу реалізації від ЕК в Україні за 2004–2014 рр. (Додаток У, рис. У. 4 (а)) за допомогою пакету прикладних програм STATISTICA 6.0 було здійснено аналіз тенденцій зміни у-результативного (електронна комерція) і t -факторного (час) показників в Україні за 2004–2014 рр. Для визначення прогностичних значень використана удосконалена методика виявлення тренда, що крім візуального аналізу, проводить згладжування часового ряду, що дає можливість візуалізувати тренд. Згладжування здійснено за прямою ($x = b_0 + b_1 t$); параболою другого порядку ($x = b_0 + b_1 t + b_2 t^2$); степеневою ($x = b_0 t^{b_1}$) і експоненціальною ($x = b_0 e^{b_1}$) функціями.

Кращими виявилися степенева та експоненційна трендові моделі з рівняннями, що мають допустимі значення коефіцієнта детермінації, а саме :

$$y = 299,07x^{0,9357} (R^2 = 0,8717) \quad (2.8)$$

$$y = 382,69e^{0,207x} (R^2 = 0,8456) \quad (2.9)$$

Маємо класичний випадок, коли візуальний аналіз даних на графіках підказує, яка саме залежність більше підійде для прогнозування обсягів ЕК на період 2015–2017 рр. Для прогнозування обрано експоненційну модель за візуальним чинником, хоча вона має менше значення коефіцієнта детермінації R^2 . Для прогнозування за цією моделлю на три періоди наперед необхідно в побудовану модель підставити значення часового параметра $t = 12, 13, 14$. Отже, маємо прогноз обсягів від ЕК на 2015–2017 рр. (Додаток С, табл. С. 9).

Точність прогнозу пояснювальних змінних, в основному, визначає значимість підсумкового прогнозу. При цьому, необхідно пам'ятати, що при прогнозуванні за межами періоду спостережень, точність отриманого прогнозу відрізняється від показників, отриманих у моделі. Їх можна застосовувати лише до прогнозів на той період, за який наявні вихідні дані.

Необхідно мати на увазі, що при прогнозуванні податкових надходжень варто використовувати реальні динамічні ряди надходжень податків у співставних цінах за попередні періоди і обов'язково враховувати економічні особливості періоду спостереження, наприклад, зміни ставок оподаткування, податкової бази тощо.

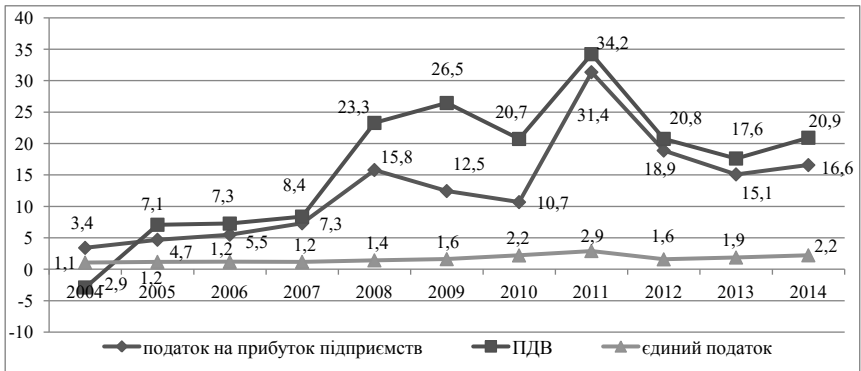
Також слід врахувати, що прогнозування будь-якого економічного показника має похибку прогнозу, яка визначається ступенем ризику рішень, що ґрунтуються на прогнозованих економічних показниках [54, с. 63–71].

Кількісна оцінка міри ризику податкових надходжень є вектором, компоненти якого мають об'єктивну економічну категорію та суб'єктивні

складові міри ризику. Для моделей прогнозування податкових надходжень [36, с. 226–232] кращою вважають ту якій відповідає мінімальне значення середнього ризику (математичне сподівання квадрата різниці між розрахунковими і фактичними значеннями прогнозованого економічного показника).

Крім об'єктивної складової, вводиться суб'єктивна складова міри ризику, за яку доречно обрати ймовірність недовиконання запланованого обсягу податкових надходжень [55, с. 13–17]. Іноді вводять, як одну з компонент, показник ризику невикористаних можливостей, що характеризує міру відхилення запланованого обсягу податкових надходжень від максимально можливого прогнозованого обсягу надходжень, здійсненого на підставі математичних моделей. Всі ці складові міри податкового ризику необхідно використовувати комплексно, системно.

Аналіз показників втрат бюджету від існування тіньового сегменту ЕК, що розраховані за офіційними показниками тіньової економіки, ілюструє зростання таких втрат від приховування бази оподаткування з податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку у сфері ЕК (рис. 2.27). Далі здійснено прогнозний розрахунок втрат бюджету держави від приховування бази оподаткування з податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку суб'єктами електронної комерції в Україні на три роки.

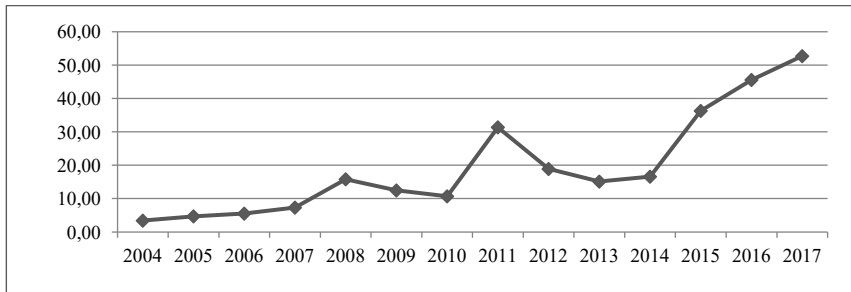


Джерело: розраховано і побудовано за даними ДФС України і Держстату України

Рис. 2.27. Розрахункова оцінка втрат бюджету держави від приховування бази оподаткування з податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку суб'єктами електронної комерції в Україні у 2004–2014 рр., млн грн

Маючи значення залежних змінних на 2015–2017 рр., розраховано прогноз надходження податків від ЕК на 2015–2017 рр. за моделями (2.4, 2.5, 2.7) (Додаток С, табл. С. 10). Це дало можливість дослідити динаміку тіньових податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЕК за 2004–2014 рр. (Додаток Н, табл. Н. 1 – Н. 3) і зробити їх прогноз на 2015–2017 рр. Розрахунки зроблені на основі моделей (2.4, 2.5, 2.7) за методикою [135, с. 45–46], значення часток тіньової економіки в табл. Н. 1 – Н. 3 додатка Н отримані з [172]. У додатку Н, табл. Н. 4 зроблений порівняльний аналіз фіскальної спроможності податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЕК в Україні на 2015–2017 рр. Графіки часових рядів для тіньових податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЕК за 2004–2017 рр. представлено на рис. 2.28–2.29. Згідно прогнозу, обсяги тіньового податку на прибуток підприємств до 2017 р. можуть становити близько 52,7 млн грн, ПДВ відповідно – 62,8 млн грн, ЄП – близько 2,8 млн грн.

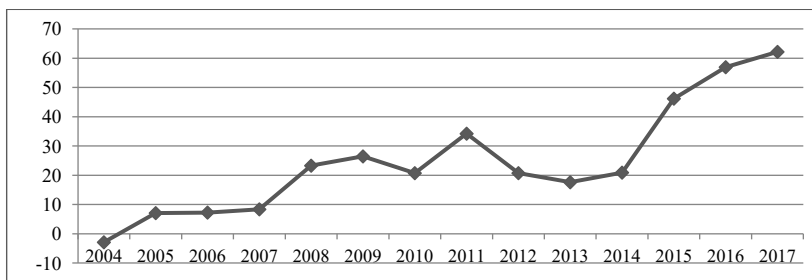
Таким чином, при незміні підходів до оподаткування ЕК і податкового контролю втрати бюджету, у т.ч. й від цього виду діяльності зростатимуть, про що свідчать і наші розрахунки.



Джерело: побудовано на основі власних розрахунків

Рис. 2.28 (а). Розрахункові показники тіньового податку на прибуток підприємств від електронної комерції в Україні та прогноз на 2015–2017 рр., млн грн

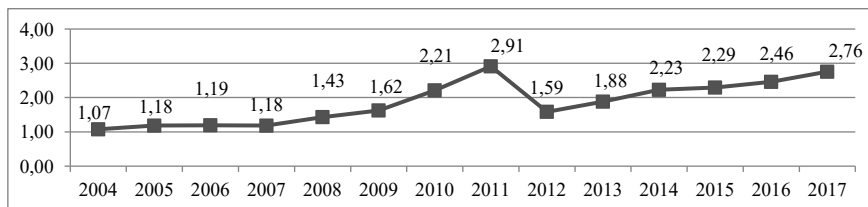
Аналіз табл. Н. 4 додатка Н та рис. 2.28 (а, б) – 2.29 вказує на те, що тіньові податок на прибуток підприємств та ПДВ від ЕК мають різко зростаючий тренд, при тому, що в 2017 р. їх прогнозне значення перевищує максимальну величину, яка спостерігалась за період 2011–2014 рр. в 2011 р., майже в два рази. Водночас тіньовий ЄП у 2017 р. навіть не досягає максимального значення за досліджуваний період у 2011 р.



Джерело: побудовано на основі власних розрахунків

Рис. 2.28 (б). Розрахункові показники тінювого ПДВ від електронної комерції в Україні та прогноз на 2015–2017 рр., млн грн

Отримані результати доводять, що доцільно вивчити можливість застосування для ЕК (або хоча б для окремих її видів) ЄП зі специфічними ставками.



Джерело: побудовано на основі власних розрахунків

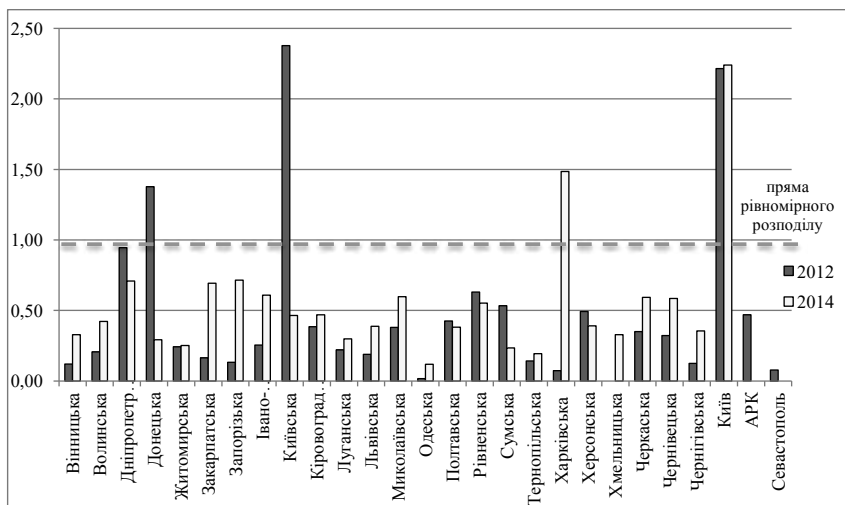
Рис. 2.29. Розрахункові показники тінювого єдиного податку від електронної комерції в Україні за 2004–2014 рр. та прогноз на 2015–2017 рр., млн грн

Для вивчення розвитку ЕК у регіональному розрізі проаналізовано наступні статистичні дані: обсяг роздрібної електронної торгівлі в мережі Інтернет, загальний обсяг роздрібної торгівлі в регіонах, доходи населення, кількість користувачів мережі Інтернет, а також відсоткові співвідношення деяких економічних показників у регіонах України за 2012 та 2014 роки (Додаток Т).

Для регіонів України у додатку Т розраховані у відсотках структури: користувачів Інтернет; доходів населення; роздрібного товарообороту; обсягу ЕК. Структури обчислювались у відсотках для можливості подальшого аналізу відношення показників, які мають різні розмірності.

В припущенні, що виконується умова нормування для рівномірного розподілу $\sum_{k=1}^n p_k = \sum_{k=1}^n \frac{1}{n} = \frac{n}{n} = 1$ (n – кількість регіонів) були розраховані відсоткові відношення обсягу роздрібного товарообороту через мережу Інтернет і користувачів Інтернет (ст. 14–15 табл.), а також оцінена рівномірність розподілу цих величин на основі розрахунку коефіцієнта локалізації (ст. 16–17 табл.) (Додаток Т). Аналогічно аналізувалися відношення обсягу роздрібного товарообороту через мережу Інтернет і сукупних доходів (витрат) населення, відповідно (ст. 18–19) та (ст. 20–21).

Рівномірність розподілу по регіонам України обсягу роздрібного товарообороту через мережу Інтернет і користувачів мережі Інтернет у 2012 та 2014 роках наведено на рис 2.30. Як бачимо, розподіл даних показників по території України більше ніж на 40 % відхиляється від рівномірного (коефіцієнт концентрації у 2012 р. 45,7, у 2012 – 42,8). Чітко простежуються перекоси Харківської області та м. Києва у 2014 р., причому у 2012 р. основними регіонами, де спостерігалися пропорційно вищі обсяги реалізації товарів (робіт, послуг) через мережу Інтернет відносно розподілу кількості користувачів Інтернет по Україні, крім м. Києва були Донецька, Дніпропетровська та Київська області.

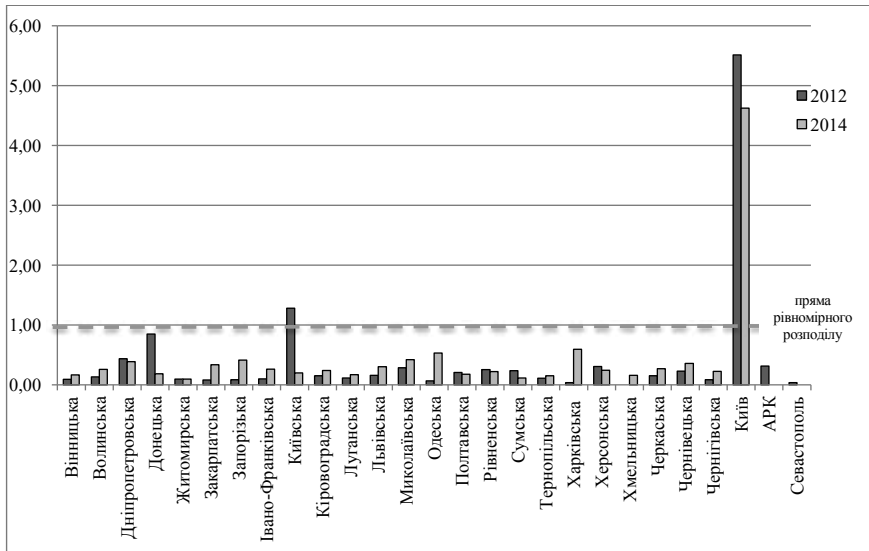


Джерело: розраховано та побудовано за даними Держстату України

Рис. 2.30. Локалізація обсягів роздрібного продажу у мережі Інтернет та кількості користувачів Інтернет у регіонах України у 2012 та 2014 роках

Ситуація на Сході країни вплинула на результати діяльності суб'єктів ЕК у східних регіонах. Зокрема, спостерігається зростання обсягів продажу через мережу Інтернет у Дніпропетровській та Харківській областях (у 2,15 та 34,9 раз у 2014 р. порівняно з 2012 р.) при несуттєвій зміні кількості користувачів Інтернет у цих областях. У м. Києві, як столиці України, сконцентрована основна кількість користувачів мережі Інтернет (більше 1/3 всіх користувачів по Україні в цілому), а відповідно і ЕК та обсягу роздрібного товарообороту через мережу Інтернет (75 % в середньому в 2012 та 2014 роках).

Щодо рівномірності розподілу по регіонам України сукупних доходів (витрат) населення й обсягу роздрібного товарообороту через мережу Інтернет у 2012 та 2014 роках (рис. 2.31), то, знов таки, у м. Києві ці показники також вищі.



Джерело: розраховано та побудовано за даними Держстату України

Рис. 2.31. Локалізація обсягів роздрібного продажу мережі Інтернет та сукупних доходів населення у регіонах України

Отже, така особливість розподілу аналізованих показників по території України та виявлені диспропорції мають бути враховані Урядом держави, як при удосконаленні механізму оподаткування ЕК, так і при проведенні реформи щодо децентралізації влади.

Таким чином, на підставі проведеного аналізу встановлено, що на обсяги ЕК і надходжень податку на прибуток, ПДВ та ЄП від цієї діяльності у 2004–2014 рр. впливає взаємозв'язок зміни обсягу ЕК зі зміною макроекономічних показників розвитку країни. Виявлено, що найбільший вплив здійснюють такі макроекономічні фактори, як ВВП, доходи населення, індекс інфляції, заробітна плата та грошовий агрегат M_1 . Для цього було використано структурні економічні моделі часових рядів з фіктивними змінними. Характеристики отриманих моделей та графічний аналіз вказують на їх значимість, а саме на відповідність реальній ситуації з незначними залишками. На основі цих моделей розраховано прогноз надходжень податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЄГД у сфері ЕК на 2015–2017 рр. Це також дало можливість дослідити динаміку тіньового податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЕК за 2004–2014 рр. і здійснити їх прогноз на 2015–2017 рр.

Встановлено, що тіньовий податок на прибуток підприємств і ПДВ від ЕК мають різко зростаючий тренд, разом з тим, тіньовий ЄП зростає повільно і в 2017 р. за оцінкою не досягає максимального значення за досліджуваний період у 2011 р. Це свідчить про те, що доцільно вивчити можливість ширшого застосування для оподаткування суб'єктів ЕК ЄП із застосуванням специфічних ставок і додаткових коефіцієнтів, що враховують специфіку цієї діяльності.

Запропонована у роботі схема отримання прогнозних і тіньових показників може бути основою при визначенні напрямів удосконалення оподаткування ЕК виду В2С та інших її видів, що дозволить приймати обґрунтовані рішення при реалізації заходів податкового регулювання національної економіки.

Доведено, що разом з динамічним розвитком ЕК, збільшенням її обсягів, буде збільшуватися й тіньовий сегмент, а також зростатимуть втрати бюджету від недоотримання податків. Тому, наступним етапом дослідження є виявлення найбільш пріоритетних напрямів удосконалення оподаткування ЕК, з урахуванням позитивного досвіду провідних зарубіжних країн, окремі елементи яких можуть бути адаптовані до реалій вітчизняної економіки, що буде зроблено у наступному розділі роботи.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ

3.1. Запровадження спеціального податкового режиму для оподаткування електронної комерції

Для більшості країн світу актуальною є проблема вибору механізму оподаткування ЕК для забезпечення наповнення бюджету держави. Враховуючи, що в світі у кожній країні застосовуються різні податкові режими, відповідно, й податкові ставки, підприємці отримали можливість виробництва, обміну та розміщення своїх товарів і послуг з урахуванням їх вартості у різних частинах світу (як правило, у більш привабливих податкових юрисдикціях). Іноді це суперечить інтересам держави, в якій зареєстрований підприємець у якості платника податків і спричиняє податкову конкуренцію.

На сьогодні проблеми оподаткування ЕК обговорюють і намагаються належним чином вирішити державні діячі, політики та вчені, адже всесвітня мережа Інтернет сприймається як своєрідне міждержавне та міжнаціональне інформаційне середовище. Завдяки мережі Інтернет сформувались і динамічно розвиваються зовсім нові ринки, що утворили самостійний сегмент світової економіки [222, с. 20]. До останніх відноситься й ЕК, тож удосконалення механізму податкового регулювання ЕК з максимальним урахуванням її специфічних особливостей є важливим науковим завданням.

Ведення бізнесу в мережі Інтернет і надмірне податкове навантаження у більшості держав світу й в Україні, зокрема, спонукає СГД у сфері ЕК застосовувати схеми мінімізації податкових зобов'язань, а також переносити господарську діяльність у країни зі сприятливим податковим кліматом, що може негативно впливати на наповнення бюджету держави [94, с. 74].

Як свідчить аналіз праць вітчизняних учених [154, с. 143] запровадження нових податків, як додаткового джерела наповнення бюджету, зокрема й податків у сфері ЕК цілком допустиме. Проте, це може спричинити прояв не тільки стимулюючої, а й дестимулюючої функції податків на неї. Ефективним стимулом для розвитку ЕК на початковому етапі може бути запровадження на декілька років мораторію (наслідуючи, приклад США) на введення нових податків, а також невтручання держави в особі відповідних контролюючих

органів. Разом з тим, не виключають доцільність запровадження спеціальних податкових режимів чи податкових пільг для суб'єктів господарювання, які займаються господарською діяльністю у сфері ЕК для стимулювання їх діяльності й збільшення податкових надходжень до бюджету держави.

Внесення окремих поправок до чинного законодавства з урахуванням зарубіжного досвіду та рекомендацій міжнародних організацій може стати найбільш прийнятним напрямом реалізації трансформацій у сфері оподаткування ЕК. Такий висновок співпадає і з позицією ОЕСР, яка у своєму документі „Електронна торгівля: Рамкові умови оподаткування” (ОЕСД, 1998 р., р. 3) визначає, що основними принципами оподаткування, які застосовуються для традиційної торгівлі, потрібно керуватися й для оподаткування електронної торгівлі [53, с. 325]. Безумовно, удосконалення оподаткування ЕК повинно здійснюватися із урахуванням зазначених принципів. Однак, ЕК є специфічним видом діяльності тому потребує розробки спеціального податкового режиму, який максимально враховуватиме її особливості.

В процесі даного дослідження встановлено, що сьогодні система оподаткування суб'єктів ЕК в Україні базується на застосуванні до них загальноновстановлених норм і правил оподаткування (див. рис. 3.1). Однак, як вже зазначалося, механізм оподаткування суб'єктів ЕК в Україні не враховує низку індивідуальних особливостей цього виду діяльності, що спонукає СГД приховувати значний обсяг фінансових ресурсів і дозволяє знижувати показники податкової бази. У сучасному податковому законодавстві недостатньо дієвих методів податкового контролю, які дали б можливість виявляти суб'єктів ЕК, що занижують обсяги фактично отриманих доходів [147, с. 56].

У контексті цього формування ефективної системи оподаткування ЕК, яка б враховувала специфічні особливості господарської діяльності в мережі Інтернет є одним із нагальних питань, що тісно пов'язані зі збільшенням надходжень до бюджету держави і розвитком України в цілому. На основі досліджень встановлено, що оптимальним варіантом для оподаткування ЕК в Україні могло б бути застосування альтернативних систем оподаткування. Сутність цього підходу полягає у формуванні методики розрахунку податкової бази, а саме запровадження фіксованих показників, що дозволять податковим органам контролювати суб'єктів ЕК, податкові надходження, від діяльності яких, сприятимуть наповненню бюджету держави [98, с. 51–52].

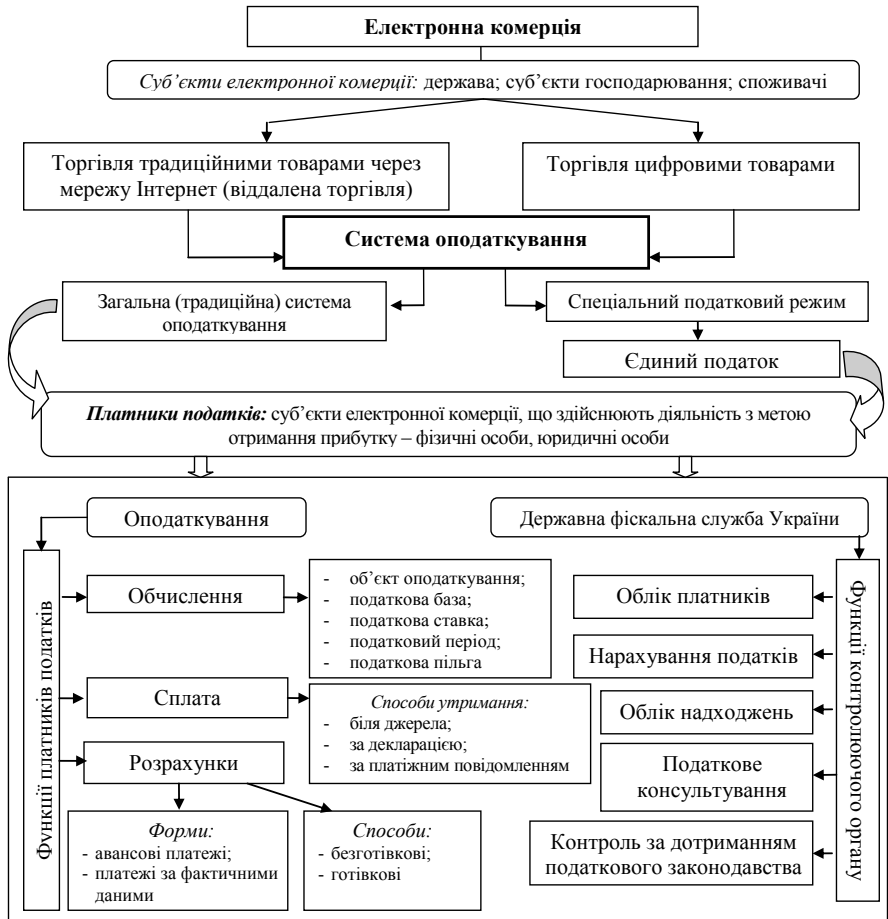


Рис. 3.1. Основні елементи системи оподаткування суб'єктів електронної комерції

Як свідчать праці вчених, альтернативні податки у світі застосовуються до тих видів діяльності, де мають місце значні обороти коштів, які складно контролювати й оподатковувати. Зокрема, у таких країнах як Туреччина, Туніс, Марокко ці податки застосовуються замість ПДВ з малих підприємств, а у Пакистані – замість акцизного податку [52, с. 654]. Застосування таких податків запобігає переміщенню значних оборотів у тінювий сегмент економіки. Зважаючи на специфічні особливості ЕК і схильність її суб'єктів

до приховування чи заниження податкової бази, та інших порушень податкового законодавства, цей досвід є актуальним для України.

Однією з альтернативних форм є податок на вмінений дохід. Цей податок застосовується для оподаткування не фактично отриманого доходу, а розрахункового (умовного). Тобто, при використанні цього підходу оподатковується середній можливий (або прогнозований) дохід. Застосування такого податку передбачає віднесення кожного платника до певного виду діяльності, для яких окремо встановлюється середня норма доходу [52, с. 655]. Зважаючи на українські реалії такий підхід є перспективним.

Створення спеціального режиму може призвести до того, що надані податкові пільги використовуватимуться як механізм мінімізації податкових зобов'язань. Однак, безпосередньо Інтернет є рушійною силою для економіки багатьох країн, тому, надання таких пільг можна розглядати як преференцію від держави для ЕК, що бурхливо розвивається.

Проте, введення нових податків для оподаткування ЕК буде нерациональним і обтяжливим, адже реформування чинної податкової системи в Україні спрямоване на зменшення кількості податків і зборів. Проте, вітчизняне податкове законодавство містить поняття ЄП, тож шляхом внесення незначних змін і доповнень до ПКУ, які враховуватимуть специфічні особливості досліджуваної сфери, а саме розробки показників базової доходності й фіксованих фізичних показників ЄГД, що здійснюють діяльність у сфері ЕК, можна сприяти її розвитку і зменшенню тіньової частки ЕК. Зважаючи на віртуальний характер цієї діяльності, застосування зазначеного підходу при оподаткуванні суб'єктів ЕК дозволить здійснювати перевірку правильності нарахування бази оподаткування ЄГД у сфері ЕК, мінімізувати можливості її суб'єктів у частині заниження бази оподаткування, залучити до оподаткування більшу кількість суб'єктів ЕК.

Крім того, впровадження даного підходу сприятиме: 1) розширенню бази оподаткування, зокрема, за рахунок зменшення ухилень від сплати податків у цій сфері; 2) скороченню адміністративних витрат при здійсненні контрольно-перевірочних заходів; 3) справедливості оподаткування. Адже такий підхід не створює стимулів до заниження доходів ЄГД і сприяє оподаткуванню доходів, які за інших умов можуть вислизнути від оподаткування [52, с. 656].

Податкова політика держави й практичні аспекти оподаткування ЕК повинні існувати як симбіотичні сфери, й розглядатися паралельно. Адже удосконалення механізму оподаткування ЕК неможливе без належного

розуміння необхідної методологічної основи, останнє може призвести до неможливості впровадження нововведень на практиці.

На сьогодні, у ПКУ не визначені фізичні фіксовані показники СГД у сфері ЕК та величина базового доходу, що на них припадає. Але, на нашу думку, особливості вітчизняної податкової системи дозволять створити на базі зазначеного вище підходу дієвий інструмент сучасного оподаткування суб'єктів ЕК в Україні. Цей підхід має дві важливі переваги, – мінімальні витрати на податковий контроль у сфері ЕК та неможливість викривлення податкової бази платником податку.

Тому, доцільно здійснювати адаптацію досліджуваного підходу до реалій України шляхом запровадження на базі спрощеної системи оподаткування спеціального податкового режиму для суб'єктів ЕК (рис. 3.2), а саме, віднесення суб'єктів ЕК до окремої (додаткової) групи платників ЄП з річним обсягом доходу з перехідним періодом: 2016 р. – 10 млн грн; 2017 р. – 15 млн грн; 2018 р. – 20 млн грн. Впровадження до ПКУ додаткової групи платників – суб'єктів ЕК, з одного боку, забезпечить легалізацію та зменшення тіншового сегменту ЕК, а з іншого – не потребуватиме значних фінансових витрат при удосконаленні оподаткування цієї діяльності.



Рис. 3.2. Оподаткування суб'єктів електронної комерції при здійсненні віддаленої торгівлі й торгівлі цифровими товарами (роботами, послугами)

Для будь-якої системи оподаткування необхідно визначити суб'єкта оподаткування, об'єкт і базу оподаткування, податковий період, ставку податку, порядок нарахування і терміни його сплати. Так, суб'єктом оподаткування є суб'єкт господарювання, який отримує дохід від господарської діяльності в мережі Інтернет. Об'єктом оподаткування є встановлений дохід, отриманий юридичною чи фізичною особою від реалізації товарів (робіт, послуг) за

допомогою використання інформаційно-комунікаційних систем, а базою оподаткування – величина встановленого доходу.

Отже, для платників додаткової групи ЄП – суб'єктів господарювання у сфері ЕК пропонується застосувати спеціальний режим оподаткування з наступними змінними. Базу оподаткування ЄП $B_{\text{ОП}}$ – пропонується розраховувати як різницю між сумою базового доходу, витратами та податковою соціальною пільгою (3.1):

$$B_{\text{ОП}} = D_{\text{Б}} - В - П_{\text{СОЦ}}, \quad (3.1)$$

де $D_{\text{Б}}$ – базовий дохід з урахуванням інфляції на одного суб'єкта оподаткування; $В$ – витрати; $П_{\text{СОЦ}}$ – податкова соціальна пільга.

$D_{\text{Б}}$ знаходиться за формулою (3.2):

$$D_{\text{Б}} = \frac{D}{1 + I_{\text{Ф}} - I_{\text{ПР}}}, \quad (3.2)$$

де D – розрахунковий встановлений дохід, тобто, дохід у вартісному виразі на одного суб'єкта оподаткування; $I_{\text{Ф}}$ – фактичний індекс інфляції; $I_{\text{ПР}}$ – індекс інфляції, закладеної у бюджеті.

Зменшення базового доходу у випадку, коли фактична інфляція перевищує прогнозовану у бюджеті, дозволить підприємцю компенсувати втрати від цього за рахунок зменшення бази оподаткування. Тобто, застосування формули (3.2) направлено на підтримку підприємця, а не бюджету, але, як не парадоксально, в подальшому це призведе до зміцнення економіки країни в цілому.

Витрати ($В$) визначаються шляхом застосування до суми отриманого базового доходу $D_{\text{Б}}$ двох коефіцієнтів $K_{\text{Д}}$ та $K_{\text{ЕК}}$ за формулою (3.3):

$$В = D_{\text{Б}} \times K_{\text{Д}} \times K_{\text{ЕК}}, \quad (3.3)$$

де $K_{\text{Д}}$ – понижуючий коефіцієнт базового доходу ($K_{\text{Д}} = 0,8$);

$K_{\text{ЕК}}$ – коригуючий пільговий коефіцієнт базового доходу ЕК, який визначається особливостями ведення господарської діяльності товарних груп ЕК і враховує здійснення торгівлі традиційними товарами (роботами, послугами) (віддалену торгівлю) і торгівлю цифровими товарами (роботами,

послугами). Вибір величини K_{EK} для різних товарних груп ЕК розглянемо нижче (див. табл. 3.6).

Податкова соціальна пільга ($\Pi_{СОЦ}$) розраховується наступним чином: місячна податкова соціальна пільга береться у розмірі 100 % мінімальної заробітної плати станом на 01 січня звітного періоду (в 2016 р. станом на 01 січня – 1 378 грн). Якщо мінімальна заробітна плата протягом року не змінюється, то $\Pi_{СОЦ} = 1378 \times 12$ грн, а якщо змінюється, то податкова соціальна пільга обчислюється за формулою (3.4):

$$\Pi_{СОЦ} = \sum_i^n Z_i \times n_i \quad (3.4)$$

де Z_i – мінімальна заробітна плата протягом n_i місяців.

Для ставок ЄП для окремої групи платників – суб'єктів господарювання у сфері ЕК пропонується застосувати перехідний період: 2016 р. – 20 %; 2017 р. – 18 % ; 2018 р. – 15 %. Запропоноване в дослідженні зменшення ставки ЄП до 15 % від обсягу потенційно можливого доходу суб'єктів ЕК дозволить, з одного боку, знизити рівень ухилення від оподаткування і зменшити тіньовий сегмент економіки, з іншого – забезпечить економічну ефективність цього податку. Адже надмірний податковий тиск спонукає СГД шукати прогалини у податковому законодавстві й удаватися до використання різноманітних схем ухилення від оподаткування, знижувати або припиняти ділову активність.

Єдиний соціальний внесок розраховується за тією ж базою оподаткування, що і ЄП. Ставка ЄСВ пропонується однаковою на 2016–2018 рр. – 20 %.

Далі необхідно визначити коригуючий пільговий коефіцієнт базового доходу для товарних груп ЕК (K_{EK}), який враховує особливості ведення господарської діяльності залежно від виду, асортименту товарів тощо, і дає можливість удосконалити оподаткування суб'єктів ЕК, що орієнтоване на вид В2С (бізнес-споживач), тобто на таку форму підприємництва, як інтернет-магазин.

Зважаючи на досвід закордонних учених [99; 208] можна стверджувати, що зробити аналіз показників ЕК доволі складно, оскільки виникають проблеми зі збором даних про діяльність підприємств, їх дохід, кількість та вид продукції тощо. Часто це спричинене тим, що ЕК є відносно новим видом діяльності і більшістю компаній застосовується як додатковий спосіб збуту чи просування продукції на ринку. Останні не здійснюють окремого

обліку операцій, що відбуваються у мережі Інтернет, а це ускладнює отримання достовірних даних.

Під час дослідження українського ринку ЕК проводився аналіз статистичної інформації та фінансових показників ключових компаній, що діють у роздрібному сегменті ЕК, а також інформації, отриманої на основі постійних опитувань інтернет-користувачів. Крім цього вивчалася вибірка з 90 інтернет-магазинів, що здійснюють продаж товарів із використанням інформаційного ресурсу (веб-сайту), розміщеного в мережі Інтернет, не пізніше 1 січня 2014 р. [129; 178]. Результати дослідження дозволили сформулювати середньостатистичний вигляд вітчизняного інтернет-магазину, окремі характеристики якого представлено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Окремі характеристики середньостатистичного
вітчизняного інтернет-магазину в Україні у 2014 р.**

№ п/п	Показник	Одиниці виміру
1	Величина вибірки інтернет-магазинів, шт.	90
2	Питома вага цифрових товарів (робіт, послуг) в асортименті інтернет-магазинів, %	26,2
3	Сумарний товарооборот інтернет-магазинів вибірки, тис. грн	325 014,7
4	Середньорічний товарооборот 1 магазину, тис. грн	3 611,3
5	Середньорічний товарооборот 1 магазину (цифрові товари (роботи, послуги)), тис. грн	946,2
6	Оціночний рівень тінзації сфери інтернет-торгівлі цифровими товарами (роботами, послугами), %	50
7	Величина розрахункового доходу, тис. грн	1 892,3
8	Середній коефіцієнт конверсії, %	4,81

Джерело: експертна оцінка, отримана як середній показник за даними [129; 178] та власних розрахунків приведених у розділі 2

За результатами аналізу вибірки встановлено, що середній термін роботи інтернет-магазину досить малий – 3 роки. Це пояснюється високою динамічністю досліджуваного сегмента ЕК, тобто коли велика кількість ресурсів створюється і активно просувається, то не менша – припиняє своє існування. Основною причиною є відносно невисока вартість входу на цей ринок. Однак, таке враження складається лише на перший погляд, адже, за оцінками експертів, середня величина інвестицій в успішний проект, пов'язаний з роздрібною он-лайн торгівлею, становить не менше 8 млн грн [32].

Дослідження вибірки показали, що для електронної торгівлі в мережі найбільше підходять товари, торговий цикл яких може бути повністю

здійснено за допомогою Інтернет. Тобто, починаючи від реклами й ознайомлення із споживчими властивостями товару, і закінчуючи замовленням, оплатою, доставкою та безпосередньо споживанням товару. До цієї категорії відносяться такі товари як програмне забезпечення, фільми, аналітична інформація, електронні книги, ігри та інший контент.

Товари, що реалізуються у мережі Інтернет умовно можна поділити на такі товарні групи: 1) книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS; 2) програмне забезпечення; 3) комп'ютерне обладнання; 4) товари для дому і саду; 5) ювелірні вироби і годинники; 6) косметика, парфумерія; 7) спортивні товари; 8) побутова техніка та електроніка. Для кожної з них проведено дослідження для визначення додаткового коефіцієнта – коефіцієнта рейтингу (КР), що коригує коефіцієнт $K_{ЕК}$ залежно від асортименту товару. Для цього окремі групи товарів, що реалізуються через мережу Інтернет порівняно за такими показниками, як: 1) середня кількість виконаних замовлень за день; 2) середня вартість замовлення за товарною групою; 3) середній коефіцієнт конверсії за товарною групою. Далі на базі цих показників визначено комплексний рейтинг товарних груп і, відповідно, коефіцієнт КР. Підсумкові дані за цими показниками представлено в таблиці 3.2.

За показником середньої кількості виконаних замовлень (покупок) в інтернет-магазині за день лідером є товарна група „Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS” (442,3 замовлень на день). Значна кількість покупок, порівняно з іншими товарними групами, також відбувається у товарній групі „Програмне забезпечення” (73,8 замовлень на день).

Таблиця 3.2

Середня кількість виконаних замовлень за день по товарних групах в інтернет-магазинах України у 2014 р.

№ з/п	Товарна група	Середня кількість виконаних замовлень за день, шт.
1.	Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS	442,3
2.	Програмне забезпечення	73,8
3.	Комп'ютерне обладнання	46,5
4.	Товари для дому і саду	35,6
5.	Ювелірні вироби і годинники	21,3
6.	Косметика, парфуми	20,4
7.	Спортивні товари	15,6
8.	Побутова техніка та електроніка	13,3

Джерело: розраховано за даними інформаційного ресурсу [178] і власних досліджень вибірки інтернет-магазинів

Показник середньої кількості виконаних замовлень за день дозволяє оцінити ступінь важливості для компанії, що працює у цій товарній ніші, проблеми, пов'язані з організацією логістики (приймання замовлень, доставка товарів, складування тощо). Очевидно, що досконала система логістики, що мінімізує витрати на одне замовлення, матиме конкурентну перевагу в цій товарній групі. Дійсно, багато компаній, що відкрили свої торгові сайти в мережі Інтернет, зіткнулися з проблемою доставки замовлень, що змусило їх звертатися до послуг пошти або створювати свої служби логістики, щоб скорочувати запаси і пристосовувати продукти до індивідуальних потреб покупців, тобто персоналізувати їх. Крім того, багато організацій знову вимушені повернутися до використання своїх власних складів, від яких свого часу відмовилися, на користь великих розподільних оптових складів.

Далі визначено середню вартість замовлення за товарними групами в інтернет-магазинах України у 2014 р. (див. табл. 3.3).

Порівняльний аналіз даних середньої вартості замовлення по товарній групі з аналогічним показником в інтернет-магазинах США (Додаток Ф) показує, що в цілому, незважаючи на відставання, за деякими товарними групами (комп'ютерне обладнання, побутова техніка та електроніка) вони співвідносяться.

Таблиця 3.3.

**Середня вартість замовлення по товарних групах
в інтернет-магазинах України у 2014 р.**

№ з/п	Товарна група	Середня вартість одного замовлення, тис. грн
1.	Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS	0,04
2.	Програмне забезпечення	1,01
3.	Комп'ютерне обладнання	3,92
4.	Товари для дому і саду	2,04
5.	Ювелірні вироби і годинники	2,32
6.	Косметика, парфуми	0,20
7.	Спортивні товари	1,48
8.	Побутова техніка та електроніка	5,32

Джерело: розраховано за даними інформаційного ресурсу [129; 178] і власних досліджень вибірки інтернет-магазинів

Наступним кроком було здійснення оцінки ефективності торгівлі в мережі Інтернет для окремих товарних груп за показником конверсії.

Коефіцієнт конверсії визначається на основі критерію відношення кількості здійснених покупок (виконаних замовлень) в інтернет-магазині до кількості відвідувачів інформаційного ресурсу (веб-сайта). Він дозволяє оцінити, який відсоток з усіх відвідувачів веб-сайта у підсумку зробили покупки в даному інтернет-магазині, тобто, оцінити ефективність самого інтернет-магазину та перспективність розвитку торгівлі даною товарною групою [75, с. 119–120]. Оцінка за конверсією наведена у таблиці 3.4.

Кращою, з позиції ефективності використання веб-сайта для залучення покупців, є товарна група „Товари для дому і саду”. В середньому, кожний десятий відвідувач інтернет-магазинів у цій товарній категорії у подальшому здійснює покупку. Ефективними є також інтернет-магазини, що працюють з такими товарними групами, як „Косметика, парфуми” та „Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS”. Більше 7 % відвідувачів сайту інтернет-магазину у подальшому здійснюють там покупку.

Таблиця 3.4

**Середній коефіцієнт конверсії по товарних групах
в інтернет-магазинах України у 2014 р.**

№ з/п	Товарна група	Середній коефіцієнт конверсії, %
1.	Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS	7,22
2.	Програмне забезпечення	1,39
3.	Комп'ютерне обладнання	2,65
4.	Товари для дому і саду	10,23
5.	Ювелірні вироби і годинники	4,28
6.	Косметика, парфуми	6,94
7.	Спортивні товари	1,49
8.	Побутова техніка та електроніка	1,03

Джерело: розраховано за даними інформаційного ресурсу [129; 178] і власних досліджень вибірки інтернет-магазинів

Низький показник переходів для он-лайн торгівлі за такою популярною товарною групою як „Побутова техніка та електроніка” пояснюється тим, що великий відсоток відвідувачів сайтів використовує їх для ознайомлення та вивчення споживчих властивостей товарів, а купівлю здійснює в іншому місці.

Порівняльний аналіз середніх коефіцієнтів конверсії з аналогічним показником по інтернет-магазинах США показує, що в цілому вони

співвідносяться, незважаючи на те, що допоки вітчизняні інтернет-магазини відстають від закордонних (Додаток X).

Аналіз вибірки та вивчення інформації отримали комплексний рейтинг ефективності інтернет-магазинів за показниками середнього обсягу продаж за день і середнього коефіцієнта конверсії. Підсумки рейтингу інтернет-магазинів наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Рейтинг за товарними групами в інтернет-магазинах України у 2014 р.

№ з/п	Товарна група	Середній обсяг продаж за день, тис. грн	Середній коефіцієнт конверсії, %	Комплексне оцінювання, бали	Рейтинг	r
1.	Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS	17,692	7,22	14	4	0,85
2.	Програмне забезпечення	74,538	1,39	19	1	1
3.	Комп'ютерне обладнання	182,28	2,65	19	1	1
4.	Товари для дому і саду	72,624	10,23	16	2	0,95
5.	Ювелірні вироби і годинники	49,416	4,28	13	5	0,8
6.	Косметика, парфуми	4,284	6,94	6	8	0,6
7.	Спортивні товари	23,088	1,49	8	7	0,65
8.	Побутова техніка та електроніка	70,756	1,03	11	6	0,75

Джерело: розраховано за даними інформаційного ресурсу [129; 178] і власних досліджень вибірки інтернет-магазинів

В основу рейтингу за товарними групами покладено такі середні показники:

- коефіцієнт конверсії (conversion rate), що дозволяє оцінити, який відсоток з усіх відвідувачів сайту в підсумку робить покупку в тому чи іншому інтернет-магазині. Він визначений на основі критерію відношення кількості здійснених покупок (виконаних замовлень) в інтернет-магазині до кількості відвідувачів інформаційного ресурсу (веб-сайту) [98, с. 78] (табл. 3.5);

- обсяг продажу за день у грошовому еквіваленті (табл. 3.5);
- вартість замовлення за товарними групами (див. табл. 3.3);
- кількість виконаних замовлень на день по товарних групах (див. табл. 3.2).

Далі визначено кластери товарних груп інтернет-магазинів за допомогою пакета прикладних програм STATISTICA 6.0 [109; 42]. За

результатами отримали розподіл товарних груп щодо перспективи розвитку на три класи, які було охарактеризовано як найвищий, високий та середній (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Кластери товарних груп з урахуванням коригуючого пільгового коефіцієнта електронної комерції ($K_{ЕК}$) для базового доходу

Кластер	Рівень розвитку	Товарні групи	$K_{ЕК}$
А	Найвищий	Програмне забезпечення Комп'ютерне обладнання	1,05
В	Високий	Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS Товари для дому і саду Ювелірні вироби і годинники	1,04
С	Середній	Косметика, парфуми Спортивні товари Побутова техніка та електроніка	1,03

Джерело: власні розрахунки

Для кожного кластеру нами встановлено величину коригуючого пільгового коефіцієнта ЕК для базового доходу ($K_{ЕК}$) (3.3), який визначається особливостями ведення господарської діяльності товарних груп ЕК. Запропоновану для різних товарних груп величину $K_{ЕК}$ наведено в табл. 3.6. Мета застосування зазначеного вище коефіцієнта полягає у наданні пільги перспективному виду діяльності, тобто для кластера „А” встановлюється вигідніший коефіцієнт ніж для „В” та „С” з надією, що це сприятиме подальшому збільшенню надходжень до бюджету за рахунок розширення бази оподаткування.

Для кластера „А” пільговий коефіцієнт $K_{ЕК} = 1,05$ застосовується, якщо обсяг товарної групи „Програмне забезпечення” не менше 75 % у цьому кластері.

Розглянемо конкурентоспроможність запропонованого спеціального податкового режиму оподаткування суб'єктів ЕК методом порівняльного аналізу чинної системи оподаткування для 3-ї групи платників податків, двох альтернативних систем і трьох наших пропозицій на 2016–2018 рр. Результати розрахунків подано в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Альтернативи та пропозиції автора по спрощеній системі оподаткування*

Альтернатива	Коефіцієнти		Ставки податків, %		Рік	Надходження, грн			% від доходу
	К _д	К _{ек}	ЄСВ	ЄП		ЄСВ	ЄП	ЄСВ + ЄП	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Чинна система (Ч)*	---		37,4	4	2016	5 293,87	40 000,00	45 293,87	4,57
					2017	5 737,99	40 000,00	45 737,99	4,64
					2018	6 426,55	40 000,00	46 426,55	4,72
Альтернатива 1 (К)*	0,8		20	20	2016	36 692,80	36 692,00	73 385,60	7,39
	0,6				2017	36 692,80	76 692,80	113 385,60	11,34
	0,4				2018	36 692,80	116 692,80	153 385,60	15,34
Альтернатива 2 (Д)*	---		37,4	6	2016	5 737,99	60 000,00	65 737,99	6,57
				8	2017	5 737,99	80 000,00	85 737,99	8,57
				10	2018	5 737,99	100 000,00	105 737,99	10,57
Авторська альтернатива 1 (А)**	0,8	1,05	20	20	2016	28 692,80	28 692,80	57 385,60	5,73
				18	2017	28 692,80	25 823,52	51 647,04	5,16
				15	2018	28 692,80	21 519,60	43 039,20	4,31
Авторська альтернатива 2 (В)**	0,8	1,04	20	20	2016	30 692,80	30 692,80	61 385,60	6,13
				18	2017	30 692,80	27 623,52	27 623,52	5,83
				15	2018	30 692,80	23 019,60	53 712,40	5,37
Авторська альтернатива 3 (С)**	0,8	1,03	20	20	2016	32 692,80	32 692,80	65 384,66	6,5
				18	2017	32 692,80	29 423,52	62 115,32	6,2
				15	2018	32 692,80	24 519,60	57 211,00	5,7

* Авторські розрахунки для третьої групи платників єдиного податку на 1 млн грн доходу

** Авторські розрахунки для запропонованої окремої групи платників єдиного податку для суб'єктів ЕК на 1 млн грн доходу

Шість альтернативних систем оподаткування ЄП представлено у табл. 3.7, це: 1) чинна система (далі – альтернатива „Ч”); 2) альтернатива 1 (далі – альтернатива „К”); 3) альтернатива 2 (далі – альтернатива „Д”); 4) авторська альтернатива 1 (далі – альтернатива „А”); 5) авторська альтернатива 2 (далі – альтернатива „Б”); 6) авторська альтернатива 3 (далі – альтернатива „С”).

Альтернатива „Ч” базується на чинній системі оподаткування ЄП [145; 141]. Як зазначалося у попередньому розділі дослідження, найбільш вигідною для СГД у сфері ЕК є спрощена система оподаткування. Тобто, останні можуть обирати 2 чи 3 групу відповідно до обсягів доходу за звітний (податковий) період, а також кількості найманих працівників. Однак, останнім часом в Україні здійснюється робота щодо внесення змін до спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності задля покращання інвестиційної привабливості вітчизняної економіки.

В альтернативі „Ч” розглядається оподаткування 3-ї групи платників податків, для яких встановлено: обсяг доходу 5 млн грн; база оподаткування – дохід; ставка єдиного податку (без ПДВ) – 4 %; ставка ЄСВ – 34,7 %.

Наприклад, суб’єкту ЕК, що перебуває на 3-й групі платника ЄП з обсягом річного доходу в 1 млн грн доведеться сплатити до бюджету 45 293,87 грн, або 4,5 % від доходу. А саме, ЄП (4 % від доходу за звітний рік (без ПДВ)) складе: $1\ 000\ 000\ \text{грн} \times 4\ \% = 40\ 000\ \text{грн}$, ЄСВ відповідно, складе: $(1\ 218\ \text{грн} \times 8\ \text{міс.} + 1\ 378\ \text{грн} \times 4\ \text{міс.}) \times 34,7\ \% = 5\ 293,87\ \text{грн}$. При збереженні чинної системи за умови підвищення мінімальної заробітної плати на 12 % щорічно це становитиме у 2016 р. – 4,57 %, 2017 р. – 4,64 %, 2018 р. – 4,72 %.

В Уряді активно ведеться робота щодо здійснення нової податкової реформи, у тому числі, й спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Вважаємо за доцільне привести розрахункову суму ЄП, яку повинен буде сплатити СГД у сфері ЕК за умови ухвалення податкової реформи Уряду (табл. 3.7, альтернатива „К”) [141].

У проекті Податкової реформи Уряду, крім оптимізації груп платників (пропонується 3 групи: А, В і С) та обсягів доходів, планується ставку ЄП для групи В (пропонується об’єднати 2 й 3 групу платників ЄП) встановити 20 % від обсягу доходу. Ставка ЄСВ пропонується 20 % від бази нарахування незалежно від класу професійного ризику. Крім того новацією є пропозиція застосування при розрахунку ЄП понижуючого коефіцієнта до доходу (K_d). Як зазначається у проекті Податкової реформи [141] „база оподаткування розраховуватиметься як різниця між сумою доходу, податковою соціальною пільгою та витратами” (на 2016–2017 рр. – витрати СГД – 80 %, коефіцієнт до доходу – 0,8, на 2018 р. – планується, відповідно – 0,6, на 2019 р. – 0,4).

В альтернативі „К” нами пропонується:

- групи платників ЄП і річний обсяг доходу залишити такими, як у чинній системі;

- база оподаткування – за основу взято пропозицію Уряду, але змінено перехідний період застосування понижуючого коефіцієнту до доходу (K_d): 2016 р. – 0,8; 2017 р. – 0,6; 2018 р. – 0,4. Це зроблено для того, щоб оцінити вплив зменшення понижуючого коефіцієнта до доходу $K_d = 0,4$ на 2019 р., який ми не розглядаємо в альтернативах;

- ставки ЄСВ та ЄП дорівнюють 20 %.

Розрахуємо суму податку, необхідну для сплати СГД у сфері ЕК за альтернативою „К” у 2016 р. Якщо дохід за звітний період СГД у сфері ЕК становитиме, умовно, 1 млн грн, то перебуваючи у 3-й групі платників ЄП він сплатить ЄП: $(1\ 000\ 000\ \text{грн} - 1\ 378\ \text{грн} \times 12\ \text{міс.} - 1\ 000\ 000\ \text{грн} \times 0,8) \times 20\ \% = 36\ 692,8\ \text{грн}$. ЄСВ, для якого береться ставка оподаткування, як і для ЄП – 20 %, теж становитиме 36 692,8 грн. Тобто, всього до сплати податків – 73 385,56 грн, або 7,3 % від загального доходу. В 2017–2018 рр. ЄСВ залишиться 36 692,8 грн, а ЄП з урахуванням зміни K_d становитиме в 2017 р. – 76 692,80 грн, в 2018 р. – 116 692,80 грн. Всього до сплати податків у 2017 р. – 113 385,6 грн, або 11,34 % від загального доходу; в 2018 р. відповідно – 153 385,6 грн або 15,34 % (див. табл. 3.7).

Таким чином, порівняно з чинною системою оподаткування ЄП, при застосуванні альтернативи „К” кожен СГД у сфері ЕК 3-ї групи повинен буде сплатити до бюджету ЄП більше на 2,82 % від доходу в 2016 р. і, відповідно на 6,7 % у 2017 р. і на 10,62 % у 2018 р. (див. табл. 3.7, ст. 10). Це сприятиме наповненню бюджету, однак може спричинити небажані наслідки, такі, як ухилення від оподаткування, зниження ділової активності СГД тощо.

Альтернатива „Д” бере за основу проект Податкової реформи [142] з деякими змінами, а саме:

- групи платників ЄП, ЄСВ, база оподаткування ЄП і річний обсяг доходу залишаються таким, як у чинній системі;

- ставки ЄП мають перехідний період застосування: у 2016 р. – 6 %; 2017 р. – 8 %; 2018 р. – 10 %. Відповідні розрахунки наведено в табл. 3.7.

При застосуванні альтернативи „Д” маємо всього до сплати ЄП та ЄСВ в сумі від доходу в: 2016 р. – 6,57 %; 2017 р. – 8,57 %; 2018 р. – 10,57 %. Ці результати кращі для СГД, ніж при альтернативі „К”, але гірші, ніж при діючій системі. На рис. 3.3 наведено відсотки від загального доходу, що сплачують СГД 3-ї групи платників ЄП за чинною системою та альтернативами „К” і „Д”.



Джерело: розраховано і побудовано на основні власних обчислень

Рис. 3.3. Порівняння варіантів сплати єдиного податку та єдиного соціального внеску суб’єктами електронної комерції при застосуванні альтернатив „А”, „В” і „Д” у відсотках від доходу

Порівняльний аналіз альтернатив „А”, „В” і „Д” вказує на те, що варіанти „В” і „Д” погіршують економічний стан СГД порівняно з чинною системою оподаткування, але збільшують надходження до бюджету. Головним є те, що при альтернативах „В” і „Д” закладено підвищення загальної сплати податків з 2016 р. до 2018 р., хоча на ці роки планується зниження інфляції та підвищення ВВП. Але, все ж таки, застосування альтернативи „В” або „Д” припустимо з урахуванням того, що економіка України знаходиться майже у форс-мажорних обставинах.

Наші альтернативи 1–3 (далі – альтернативи „А”, „В”, „С”) стосуються спеціального податкового режиму для суб’єктів ЕК, який пропонується запроваджувати на базі спрощеної системи оподаткування, а саме віднесення суб’єктів ЕК до додаткової групи платників ЄП з річним обсягом доходу з перехідним періодом у 2016 р. – 10 млн грн; 2017 р. – 15 млн грн; 2018 р. – 20 млн грн.

Альтернативу „А” застосовуємо для групи товарів кластера „А” (з умовою, що цифрові товари (роботи, послуги) складають не менше 75 % обсягу кластера А): „Програмне забезпечення”; „Комп’ютерне обладнання”.

Альтернативу „В” застосовуємо для групи товарів кластера „В”: „Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS”; „Товари для дому і саду”; „Ювелірні вироби і годинники”.

Альтернативу „С” застосовуємо для групи товарів кластера „С”: „Косметика, парфуми”; „Спортивні товари”; „Побутова техніка та електроніка”.

Для альтернатив „А”, „В” і „С” (див. табл. 3.7):

– обсяг доходу має перехідний період: 2016 р. – 10 млн грн; 2017 р. – 15 млн грн; 2018 р. – 20 млн грн.

– база оподаткування розраховується за формулами (3.1–3.4), розрахунок відрізняється тільки значенням пільгового коефіцієнта $K_{ЕК}$ для базового доходу (див. табл. 3.6);

– ставка ЄСВ для всіх альтернатив – 20 %;

– ставка ЄП для всіх альтернатив має перехідний період: 2016 р. – 20 %; 2017 р. – 18 %; 2018 р. – 15 %.

Наприклад, розраховуємо суму податку, необхідну для сплати СГД у сфері ЕК, за альтернативою „А” в 2016 р. Якщо дохід за звітний період СГД у сфері ЕК становитиме умовно 1 млн грн, перебуваючи у додатковій групі платників ЄП він сплатить ЄП: $(1\,000\,000 \text{ грн} - 1\,378 \text{ грн} \times 12 \text{ міс.} - 0,8 \times 1,05 \times 1\,000\,000 \text{ грн}) \times 20\% = 28\,692,80 \text{ грн}$. ЄСВ, для якого береться та ж сама система оподаткування і ставка ЄП 20 %, – також буде 28 692,80 грн. Тобто, всього до сплати податків – 57 385,60 грн, або 5,73 % від загального доходу. В 2017–2018 рр. ЄСВ залишиться 28 692,80 грн, а ЄП з урахуванням зменшення ставки ЄП становитиме в 2017 р. – 25 823,52 грн, в 2018 р. – 21 519,60 грн. Всього до сплати податків у 2017 р. – 51 647,04 грн, або 5,16 % від загального доходу; в 2018 р. відповідно – 43 039,20 грн та 4,31 %.

Розрахунки для альтернатив „В” і „С” відрізняються тільки значенням пільгового коефіцієнта $K_{ЕК}$ для базового доходу, який для кластера „В” дорівнює 1,04, а для кластера „С” – 1,03.

Для альтернатив „А”, „В” і „С” після закінчення звітного періоду необхідно зробити перерахунок базового доходу (D_B) і бази оподаткування ($B_{ОП}$) з урахуванням інфляції за формулами (3.1.–3.3). Наприклад, за звітний період маємо фактичний індекс інфляції $I_\Phi = 1,24$, а індекс інфляції, закладеної в бюджеті $I_{ПР} = 1,12$. Зробимо розрахунок бази оподаткування для групи товарів кластера „А” („Програмне забезпечення”, „Комп’ютерне обладнання”) за умови, що $D = 1\,000\,000 \text{ грн}$.

За формулою (3.2) маємо: $D_B = 1\,000\,000 / (1 + 1,24 - 1,12) = 892\,857,14 \text{ грн}$;

за формулою (3.3): $V = 0,8 \times 1,05 \times 892\,857,14 = 750\,000 \text{ грн}$;

за формулою (3.4): $П_{СОЦ} = 1\,378 \times 12 = 16\,536 \text{ грн}$;

за формулою (3.1): $B_{ОП} = 892\,857,14 - 750\,000 \text{ грн} - 16\,536 = 126\,321 \text{ грн}$.

Звідси $ECB = EP = 126\,321 \times 2 = 50\,528$ грн, що становить 5,1 % від загального доходу. Нагадаємо, що за розрахунками табл. 3.7 без перерахунку СГД повинен був би сплатити 5,73 %, тобто, за таких умов, йому повинні були б повернути 6 300 грн з кожного мільйону доходу.

Зауважимо, що у випадку, коли $I_f < I_{ПР}$, знаменник формули (3.2) буде менше одиниці й база оподаткування B_{OP} збільшиться, СГД необхідно буде доплатити в бюджет. На рис. 3.4 наведено відсотки від загального доходу, що мали б сплачувати платники ЄП додаткової групи – СГД у сфері ЕК, за умови застосування альтернатив „А”, „В” чи „С”.



Джерело: побудовано на основі власних обчислень

Рис. 3.4. Порівняння варіантів сплати єдиного податку та єдиного соціального внеску суб’єктами електронної комерції при застосуванні альтернатив „А”, „В” і „С” у відсотках від доходу

Порівняльний аналіз альтернатив „А”, „В” і „С” вказує на те, що у всіх трьох випадках загальна сплата податків від 2016 р. до 2018 р. зменшується завдяки зміні ставки ЄП від 20 % до 15 %. Відсоток від загального доходу для альтернативи „А” становить, відповідно, у 2016 р. – 5,73 %, 2017 р. – 5,16 %, 2018 р. – 4,31%. Для альтернативи „В” маємо у 2016 р. – 6,13 %, 2017 р. – 5,83 %; 2018 р. – 5,37 %. Для альтернативи „С” відсоток від загального доходу становить у 2016 р. – 6,5 %, 2017 р. – 6,2 %, 2018 р. – 5,7 %.

Підсумовуючи можна визнати, що всі варіанти альтернатив („А”, „В” і „С”) мають можливість забезпечити щорічне зниження загальної суми податків для такого перспективного напрямку як ЕК виду В2С в Україні. Особливо пріоритетною є можливість розвитку купівлі (продажу) цифрових товарів (робіт, послуг) (кластер „А”). Однак, для платників ЄП додаткової групи пропонується застосувати щорічне зростання допустимого обсягу доходу. Тобто, спеціальний режим оподаткування ЕК єдиним податком за альтернативами „А”, „В” і „С”, що передбачають введення пільгового

коефіцієнта до базового доходу і щорічне зниження ставок ЄП, спрямований на розвиток цього виду діяльності зі сподіванням, що у подальшому буде значно розширено базу оподаткування ЕК. Зазначене є відмінним від альтернатив „К” і „Д”, в яких закладено щорічне збільшення суми загальних податків для спрощеної системи оподаткування.

Пропонуючи спеціальний режим оподаткування для суб’єктів ЕК, доречно оцінити втрати бюджету держави від приховування бази оподаткування з ЄП у сегменті В2С в Україні.

В підрозділі 2.3 досліджено динаміку тіншових податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЕК за 2004–2014 рр. й зроблено їх прогноз на 2015–2017 рр. (див. додаток Н, табл. Н. 1 – Н. 3). Також розраховано коефіцієнти фіскальної спроможності податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП від ЕК в Україні на 2015–2017 рр. (див. додаток Н, табл. Н. 4), при тому, що коефіцієнт фіскальної спроможності у ЄП більший, ніж у податку на прибуток підприємств і ПДВ.

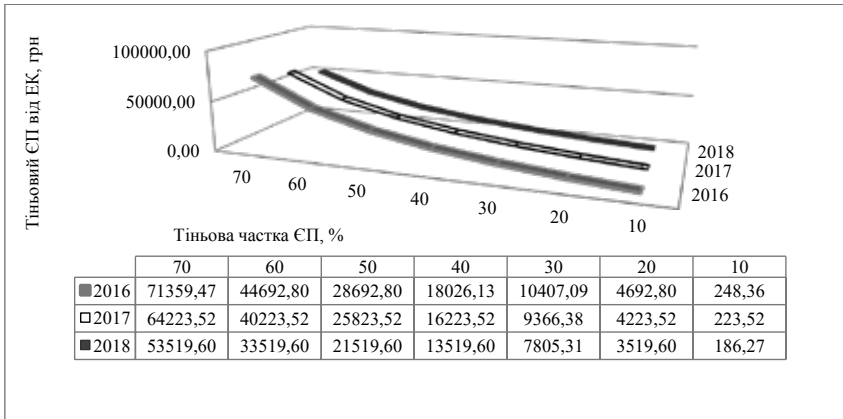
У таблиці 3.8 розраховані обсяги втрат бюджету від несплати ЄП від ЕК (так званий тіншовий ЄП) для альтернатив „А”, „В” і „С”. Існує думка, що обсяг тіншової економіки в Україні наразі досягає 70 %, тому дослідження проводилися для 10, 20, 30, 40, 50, 60 та 70 % втрат бюджету від несплати ЄП суб’єктами ЕК (ст. 2 табл.). При розрахунках фактичний дохід від ЕК було обрано на рівні 1 млн грн (ст. 3 табл.), тіншовий дохід знайдено за відсотковим співвідношенням (ст. 4 табл.), тіншовий ЄП від ЕК (ст. 5–13 табл.) розраховувалися за формулами (3.1 – 3.4).

Наприклад, розрахуємо на 2016 р. тіншовий ЄП від ЕК, для альтернативи „А” ($K_{ЕК} = 1,05$) за умови, що частка тіншової економіки складає 70 %. Для 2016 р. маємо: $ЄП = (2\,333\,333 - 1\,378 \times 12 - 0,8 \times 1,05 \times 2\,333\,333) \times 0,2 = 71\,539,47$ грн.

Для 2017 р. у розрахунках зміниться тільки ставка ЄП, що дорівнює 18 %. Отже для 2017 р. маємо: $ЄП = (2\,333\,333 - 1\,378 \times 12 - 0,8 \times 1,05 \times 2\,333\,333) \times 0,18 = 64\,223,52$ грн.

Для 2018 р. маємо: $ЄП = (2\,333\,333 - 1\,378 \times 12 - 0,8 \times 1,05 \times 2\,333\,333) \times 0,15 = 53\,519,60$ грн. Отже, розрахунки підтверджують можливість щорічного зменшення величини тіншового ЄП на 2016–2018 рр. за цією альтернативою.

Розрахунковий тіншовий ЄП від ЕК для групи товарів кластера „А” („Програмне забезпечення”, „Комп’ютерне обладнання”) в залежності від частки тіншової економіки наведено на рис. 3.5.



Джерело: розраховано і побудовано на основі власних обчислень

Рис. 3.5. Розрахунковий тіньовий єдиний податок від електронної комерції для групи товарів кластера „А” („Програмне забезпечення”, „Комп’ютерне обладнання”) для доходу 1 млн грн

Як бачимо з рис. 3.5 тіньовий ЄП при оподаткуванні за альтернативою „А”, наприклад, при тіньовій частці ЄП – 70 %, зменшується з 71 359,47 грн у 2016 р. до 53 519,60 грн у 2018 р., тобто на 2 % від доходу, що свідчить на користь запропонованого спеціального режиму оподаткування ЕК для кластера „А”. Водночас, фактичний ЄП у 2016 р. становить 28 692,80 грн, а в 2018 р. – 21 519,6 грн (див. табл. 3.7).

Для альтернативи „В” ($K_{EK} = 1,04$) за умови, що частка тіньової економіки складає 40 % розрахуємо тіньовий ЄП від ЕК. Маємо для 2016 р: $ЄП = (666\ 667 - 1\ 378 \times 12 - 0,8 \times 1,04 \times 666\ 667) \times 0,2 = 30\ 692,8$ грн.

Таблиця 3.8

Тіньовий ЄП від ЕК для кластерів „А”, „В”, „С” у розрахунку на 1 млн грн фактичного доходу

Частка ЕК, %		Дохід від ЕК, грн		Тіньовий ЄП від ЕК, грн											
		Фактичний	Тіньовий	А (К _{ЕК} =1,05)				В (К _{ЕК} =1,04)				С (К _{ЕК} =1,03)			
1	2	3	4	20 %	18 %	15 %	7	8	9	10	11	12	13		
30	70	1000000	2333333	71359	64224	53520	53520	76026	68424	57020	80693	72624	60520		
40	60	1000000	1500000	44693	40224	33520	33520	47693	42924	35770	50693	45624	38020		
50	50	1000000	1000000	28693	25824	21520	21520	30693	27624	23020	32693	29424	24520		
60	40	1000000	666667	18026	16224	13520	13520	19359	17424	14520	20693	18624	15520		
70	30	1000000	428571	10407	9366	7805	7805	11264	10138	8448	12121	10909	9091		
80	20	1000000	250000	4693	4224	3520	3520	5193	4674	3895	5693	5124	4270		
90	10	1000000	111111	248	224	186	186	471	424	353	693	624	520		

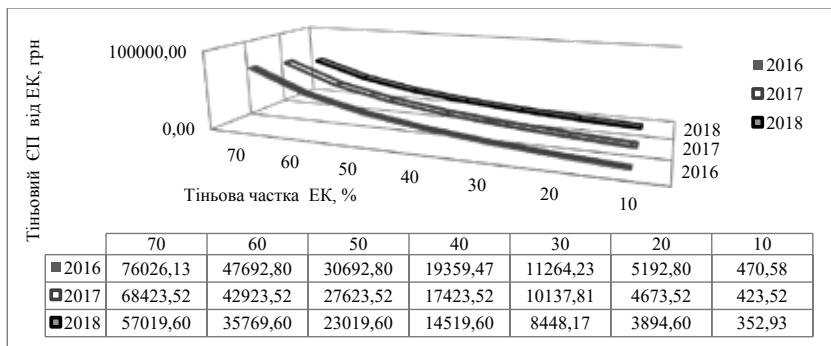
Джерело: авторські розрахунки

Для 2017 р. у розрахунках зміниться тільки ставка ЄП, яка дорівнює 18 %. Отже для 2017 р. маємо: $ЄП = (666\ 667 - 1\ 378 \times 12 - 0,8 \times 1,04 \times 666\ 667) \times 0,18 = 27\ 623,52$ грн.

Для 2018 р. маємо: $ЄП = (666\ 667 - 1378 \times 12 \times 0,8 \times 1,04 \times 666\ 667) \times 0,15 = 23\ 019,60$ грн.

Для альтернативи „В” ($K_{ЕК} = 1,04$) також маємо щорічне зменшення величини тіньового ЄП. Тіньовий ЄП від ЕК для групи товарів кластера „В” („Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS”; „Товари для дому і саду”; „Ювелірні вироби і годинники”) залежно від частки тіньової економіки в ЕК наведено на рис. 3.6.

Як бачимо з рис. 3.6, тіньовий ЄП при оподаткуванні за альтернативою „В”, наприклад, при тіньовій частці ЄП – 40 %, зменшується з 19 539,47 грн у 2016 р. до 13 519,60 грн у 2018 р., тобто на 0,6 % від доходу, що свідчить про позитивні зрушення у товарних групах „В”. У той же час фактичний ЄП у 2016 р. становить 30 692,8 грн, а в 2018 р. – 23 019,60 грн (див. табл. 3.7), що вказує на те, що при 40 % тіньової економіки фактичний ЄП при спеціальному режимі оподаткування перевищує тіньовий, що є більш позитивним, порівняно з 70 % тіньової ЕК.



Джерело: розраховано і побудовано на основі власних обчислень

Рис. 3.6. Розрахунковий тіньовий єдиний податок від електронної комерції для групи товарів кластера „В” („Книги, газети, журнали, CD, DVD, VHS”; „Товари для дому і саду”; „Ювелірні вироби і годинники”) для доходу в 1 млн грн

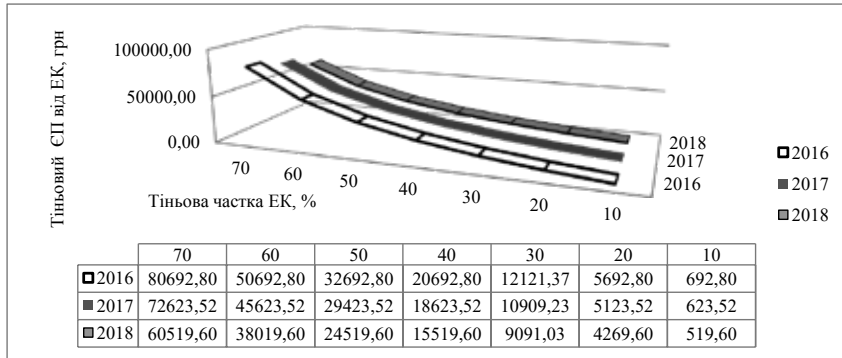
Для альтернативи „С” ($K_{ЕК} = 1,04$) цікаво зробити розрахунки за умови, коли частка тіньової економіки складає 50 %. Знайдемо тіньовий ЄП від ЕК

для 2016 р.: $\text{ЄП} = (1\,000\,000 - 1\,378 \times 12 - 0,8 \times 1,03 \times 1\,000\,000) \times 0,2 = 32\,693$ грн.

Для 2017 р. у розрахунках зміниться лише ставка ЄП, яка дорівнює 18 %. Отже для 2017 р. маємо: $\text{ЄП} = (1\,000\,000 - 1\,378 \times 12 - 0,8 \times 1,03 \times 1\,000\,000) \times 0,18 = 29\,424$ грн.

Для 2018 р. маємо: $\text{ЄП} = (1\,000\,000 - 1\,378 \times 12 - 0,8 \times 1,03 \times 1\,000\,000) \times 0,15 = 24\,250$ грн.

Тіньовий ЄП від ЕК для групи товарів кластера „С” („Косметика, парфуми”; „Спортивні товари”; „Побутова техніка та електроніка”) залежно від частки тіньової економіки в ЕК наведено на рис. 3.7. Як бачимо з рис. 3.7, тіньовий ЄП від ЕК при оподаткуванні за альтернативою „С”, коли тіньова частка ЕК дорівнює 50 %, зменшується з 32 692,80 грн у 2016 р. до 24 519,60 грн у 2018 р., тобто на 0,8 % від доходу.



Джерело: розраховано і побудовано на основі власних обчислень

Рис. 3.7. Розрахунковий тіньовий ЄП від електронної комерції для групи товарів кластера „С” (косметика, парфуми; спортивні товари; побутова техніка та електроніка) для доходу 1 млн грн

Отже, аналіз показав, що запровадження на базі спрощеної системи оподаткування спеціального податкового режиму для суб’єктів ЕК, а саме: віднесення суб’єктів ЕК до додаткової групи платників ЄП з річним обсягом доходу з перехідним періодом у 2016 р. – 10 млн грн, 2017 р. – 15 млн грн, 2018 р. – 20 млн грн; зміна податкової бази за рахунок введення пільгового коефіцієнта $K_{\text{ЕК}}$; застосування перехідного періоду для ставки ЄП: 2016 р. – 20 %; 2017 р. – 18 %; 2018 р. – 15 % забезпечують щорічне зниження навантаження на суб’єкта ЕК у вигляді загальної суми податків, що необхідно сплачувати до бюджету держави. Особливо пріоритетним є

можливість розвитку товарної групи цифрових товарів (робіт, послуг) (кластер „А”).

Зменшення базового доходу у випадку, коли фактична інфляція перевищує прогнозовану у бюджеті, дозволить підприємцю компенсувати втрати від цього за рахунок зменшення бази оподаткування. Тобто, застосування формули (3.2) направлено тільки на підтримку підприємця, а не бюджету, що у подальшому сприятиме зміцненню економіки країни в цілому.

Аналіз тінювих податків (тінювого податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку) показав, що їх обсяг при застосуванні запропонованого спеціального режиму оподаткування з року в рік зменшуватиметься.

В цілому, запропонований спеціальний режим оподаткування ЕК єдиним податком за альтернативами „А”, „В” і „С”, що передбачають введення пільгового коефіцієнта до базового доходу і щорічне зниження ставок ЄП, спрямований на розвиток ЕК зі сподіванням, що у подальшому значно розширить її базу оподаткування. Зазначене є відмінним від альтернатив „К” і „Д”, де закладено щорічне збільшення суми загальних податків для спрощеної системи оподаткування. Впровадження до ПКУ додаткової групи платників – суб’єктів ЕК, з одного боку, забезпечить легалізацію і зменшення тінювого сегменту ЕК, а разом з цим і надходжень до бюджету за рахунок розширення бази оподаткування, з іншого – не потребуватиме значних фінансових витрат при удосконаленні оподаткування цієї діяльності.

3.2. Напрями модернізації податкового адміністрування електронної комерції

Важливою проблемою при оподаткуванні ЕК є недостатня можливість реалізації дієвого механізму податкового адміністрування. Адже суб’єкти ЕК, здійснюючи свою діяльність, сподіваються, що контролюючим органам складно виявити їх фінансові операції і тому часто не здійснюють постановки на податковий облік, якщо цей вид діяльності є основним. Або ж, невірно формують базу оподаткування у випадку, якщо ЕК є додатковим видом діяльності. У другому випадку у контролюючих органів є можливість відслідкувати рух коштів шляхом перевірки розрахункових рахунків. Втім, специфічною особливістю ЕК є можливість отримання платежів оминаючи розрахунковий рахунок (наприклад, застосовуючи платіжні системи PayPal,

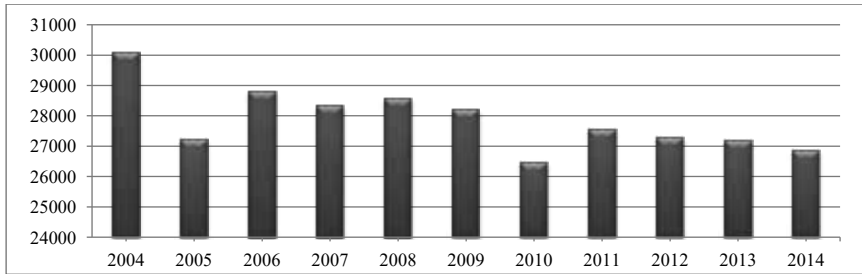
Яндекс.Гроші тощо), або ж розрахунків готівкою при доставці товару кур'єром за адресою, що вказана у замовленні.

Відзначимо, що чинне податкове законодавство має не достатньо ефективні методи виявлення суб'єктів ЕК, які не стають на податковий облік, занижують свої прибутки та ухиляються від оподаткування, однак, це не позбавляє СГД обов'язку сплачувати податки [26, с. 37].

Підрозділи ДФС України не мають достовірних даних щодо кількості суб'єктів господарювання у сфері ЕК, адже часто на початковому етапі в органах фіскальної служби реєструється суб'єкт господарювання, який, скажімо, планує займатися традиційною торгівлею, а насправді здійснює торгівлю фізичними або цифровими товарами (роботами, послугами) в мережі Інтернет [15, с. 43].

Як зазначають О. Тимченко та Ю. Сибірянська, дослідження результативності податкового контролю підтверджує, що можливості контролюючих органів щодо виявлення прихованих податків і платників є обмеженими. Податкова система держави, що сформувалася в Україні з часів незалежності, дає змогу реалізувати тільки близько 75 % її фіскального потенціалу [197, с. 70]. Тож необхідно проаналізувати, яка кількість суб'єктів роздрібної торгівлі та ЕК є платниками податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП. Результати дослідження будуть доцільними при розробці напрямів модернізації податкового адміністрування ЕК.

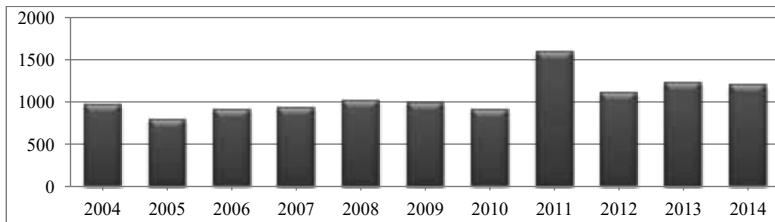
Розглянемо склад платників податку на прибуток підприємств. Як свідчить динаміка, у сфері роздрібної торгівлі кількість платників зазначеного вище податку протягом досліджуваного періоду періодично коливалася. Особливо суттєве скорочення характерне для 2005 р. де кількість платників зменшилася на 10,4 % проти 2004 р. і 2010 р. де кількість платників зменшилася на 6,6 % порівняно з 2009 р. Збільшення кількості платників відбувалося у 2006 р. (+1586, або +5,5 %), 2008 р. (+250, або +1,2 %) і 2011 р. (+1101, або +4 %, що більшою мірою пов'язане із змінами у КВЕД та запровадженням пільгового режиму оподаткування для ІТ-індустрії у першому півріччі 2011 р.). У 2014 р. тенденція до зменшення кількості платників посилилася у зв'язку з погіршенням ситуації в країні (рис. 3.8).



Джерело: складено за даними ДФС України [74]

Рис. 3.8. Динаміка кількості платників податку на прибуток підприємств у сфері роздрібно́ї торгівлі у 2004–2014 рр., осіб

Як зазначалося у підрозділі 2.1, кількість функціонуючих інтернет-магазинів в Україні перевищує 8 тис., при чому, офіційно зареєстровано з них близько 3 тис. Майже 70 % з них створюються як інтернет-вітрини звичайних магазинів і застосовують ЕК для додаткового збуту товарів і лише 30 % здійснюють господарську діяльність виключно у мережі Інтернет. Із вказаної сукупності інтернет-магазинів близько 300 контролюють майже 80 % ринку [82; 62, с. 15]. Аналіз динаміки кількості платників податку на прибуток підприємств у сфері роздрібно́ї торгівлі у мережі Інтернет (рис. 3.9) підтверджує, що саме крупніші інтернет-магазини є платниками податку, а решта, – перебувають у тіні, є неприбутковими, чи мають веб-сторінки, що не працюють.

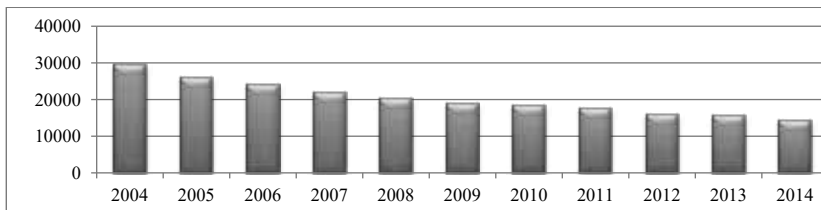


Джерело: складено за даними ДФС України [73]

Рис. 3.9. Динаміка кількості платників податку на прибуток підприємств у сфері роздрібно́ї торгівлі в мережі Інтернет у 2004–2014 рр., осіб

Подібна ситуація спостерігається і щодо платників ПДВ, кількість яких у сфері роздрібно́ї торгівлі протягом 2004–2014 рр. постійно зменшувалася.

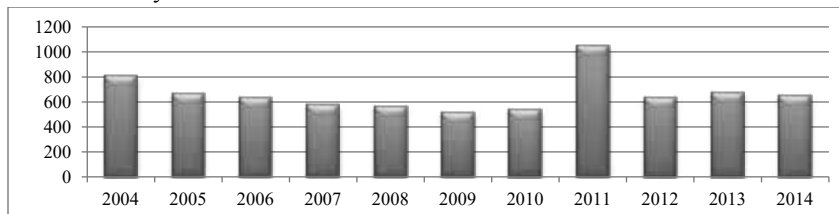
Зокрема, у 2014 р. їх кількість скоротилася у 2 рази, порівняно з 2004 р. (рис. 3.10).



Джерело: складено за даними ДФС України [74]

Рис. 3.10. Динаміка кількості платників ПДВ у сфері роздрібно́ї торгівлі у 2004–2014 рр., осіб

Розглянувши цей показник у розрізі КВЕД (рис. 3.11), бачимо, що кількість платників податків у сфері роздрібно́ї торгівлі в мережі Інтернет зменшувалася упродовж 2004–2009 рр. Зокрема, якщо у 2004 р. кількість зареєстрованих платників ПДВ у сфері роздрібно́ї торгівлі в мережі Інтернет становила близько 800, то у 2009 р. – лише близько 520, тобто, зменшилася у 1,5 рази. Незначне збільшення кількості платників ПДВ почалося у 2010 р., а в 2011 р. їх кількість збільшилася майже в двічі [73; 13, с. 20]. Стрімке зменшення платників ПДВ характерне для 2012 р. Упродовж 2012–2014 р. їх чисельність суттєво не змінювалася.



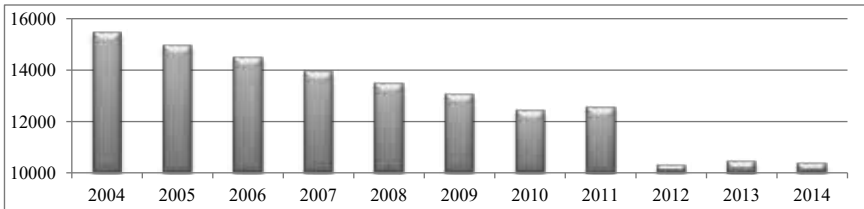
Джерело: складено за даними ДФС України [73]

Рис. 3.11. Динаміка кількості платників ПДВ у сфері роздрібно́ї торгівлі в мережі Інтернет в Україні у 2004–2014 рр., осіб

Позитивних змін вдалося досягти завдяки прийняттю Податкового кодексу України, яким запроваджено системні новації у податковій системі, зокрема, в частині адміністрування податків, запровадження автоматичного відшкодування ПДВ, налагодження партнерських відносин між платниками податків і податковими органами тощо. Аналіз динаміки кількості платників

ПДВ, що звітують, у сфері роздрібно́ї торгівлі у мережі Інтернет підтверджує, що саме великі інтернет-магазини і є платниками цього податку. В цілому схожа тенденція спостерігається і з податку на прибуток підприємств. Тенденція 2014 р. свідчить, що ЕК встояла перед поглибленням кризи в країні завдяки переорієнтації на потреби ринку (торгівля дешевшими аналогами, швидке реагування на зміну курсу національної валюти тощо).

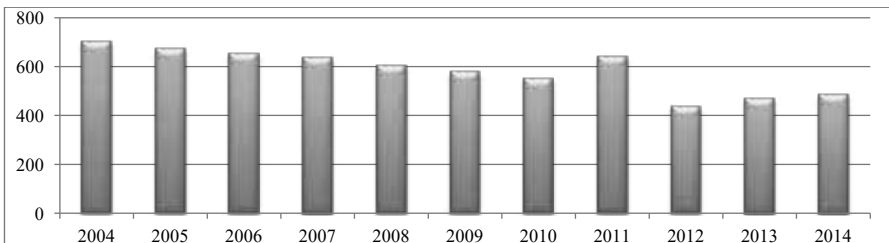
Кількість платників ЄП у сфері роздрібно́ї торгівлі у 2004–2014 рр., як і платників податку на прибуток підприємств та ПДВ, постійно знижувалася [74]. За абсолютним показником приросту максимум зменшення платників був досягнутий у 2010 р. (–645 платників) та у 2012 р. (–2285 платників). У цілому, протягом досліджуваного періоду кількість платників зменшилася у 1,5 рази. Приріст платників спостерігався лише у 2011 р. (+173) (рис. 3.12).



Джерело: складено за даними ДФС України [74]

Рис. 3.12. Динаміка кількості платників єдиного податку у сфері роздрібно́ї торгівлі у 2004–2014 рр., осіб

У свою чергу, динаміка кількості платників ЄП у сфері роздрібно́ї торгівлі у мережі Інтернет в Україні у 2004–2014 рр. залишалася більш-менш стабільною (рис. 3.13).



Джерело: складено за даними ДФС України [73].

Рис. 3.13. Динаміка кількості платників єдиного податку у сфері роздрібно́ї торгівлі у мережі Інтернет в Україні у 2004–2014 рр., осіб

За показником приросту максимум зменшення був досягнутий у 2012 р. (–204 платники, або –31,7 %). Збільшення кількості платників відбувалося лише у 2011 р. на 16,7 %. Проте, 2012 р. характеризувався як такий, що мав найвищий показник зменшення кількості платників (–204) протягом досліджуваного періоду. Збільшення кількості платників у 2011 р. є наслідком ухвалення ПК України, проте, зниження цього показника у наступних роках свідчить, що зміни у ПКУ спричинили загострення проблемних аспектів оподаткування суб'єктів малого підприємництва. До таких належать зокрема [28]:

- застосування єдиних податкових ставок для всіх категорій платників ЄП (незалежно від обсягів виручки й кількості працюючих у межах окремої групи платників податку);
- створення великими фірмами декількох афілійованих структур, що можуть застосовувати спрощений режим оподаткування і в такий спосіб здійснюють майже легальну оптимізацію податкових зобов'язань.

Впровадження до положень ПКУ додаткової групи платників для суб'єктів господарювання у сфері ЕК, що враховуватиме особливості здійснення діяльності у цій сфері, дозволить створити передумови для поліпшення її розвитку й скорочення частки суб'єктів цієї діяльності, які не здійснюють постановки на податковий облік, а відтак, не сплачують податки до бюджету держави. Оподаткування ЕК повинно базуватися на упровадженні позитивного світового досвіду до національного законодавства України з одночасним урахуванням вітчизняних особливостей і рівня інформатизації економічних відносин. Пошук шляхів удосконалення законодавчого регулювання й підвищення ефективності оподаткування ЕК є першочерговим для забезпечення належного розвитку цієї діяльності.

Як зазначають фахівці у сфері оподаткування, використання традиційного поняття „стягнення податків за основним місцезнаходженням бізнесу” на сьогодні втрачає актуальність. Оскільки застосування ЕК дозволяє суб'єктам господарювання займатися підприємницькою діяльністю „віртуально” – це спричинило своєрідну „дематеріалізацію” платника податків [155]. Закономірно, що перед фіскальними органами постає проблема ідентифікації платників податків.

Експерти компанії Українсько-Європейського дорадчого центру з питань законодавства (UEPLAC, Ukrainian – European Policy and Legal Advice Centre) (далі – UEPLAC) у дослідженні щодо регулювання ринку ЕК в Україні зазначають, що регулювання останньої повинно бути побудоване на „розумному використанні традиційних норм і правил, а також передбачати створення нових спеціалізованих інституцій та процедур” [155]. Аналітики

компанії наголошують на необхідності уніфікації законодавства й спрощенні правил і процедур, які застосовуються урядами різних країн. Це підтверджує необхідність співпраці урядів і бізнес-структур на міжнародному рівні, а не тільки в одній країні [24, с. 40].

Сучасний стан регулювання ЕК і державної політики у цій сфері перебуває на незадовільному рівні. Цілеспрямоване втручання держав у функціонування мережі Інтернет не дає бажаного результату, а застосування тотального контролю не спрацьовує у глобальному мережевому середовищі долучитися до якого може кожен бажаючий. У цьому зв'язку, необхідно докладати максимум зусиль для забезпечення чіткості й прозорості регулювання ЕК, довіри її учасників, створення ефективних та уніфікованих правил поведінки [24, с. 42].

Оскільки здійснення ЕК вимагає державної реєстрації ЄГД, тож потребує удосконалення система обліку операцій ЕК, як передумови створення об'єктивної бази даних щодо їх обсягів і структури, а також з обов'язковим урахуванням специфіки таких операцій. Зважаючи на те, що ця сфера знаходиться на початковому етапі становлення, в Україні важливо мати достовірну інформацію щодо її розвитку з метою надання реальної оцінки. Це, перш за все, стосується автоматизації загальноприйнятних процедур реєстрації господарюючих суб'єктів, а також їх подальшого звітування перед уповноваженими контролюючими органами [25, с. 462].

Одним із запропонованих інструментів є включення до Класифікатора видів економічної діяльності окремої позиції, яка характеризуватиме сукупність операцій з ознаками ЕК. Ця необхідність викликана тим, що ЕК є новим видом діяльності і більшістю компаній застосовується як додатковий спосіб збуту чи просування продукції на ринку. Офіційне визнання ЕК як господарської діяльності в мережі Інтернет сприятиме удосконаленню контролю за нею і дозволить підрозділам ДФС України провадити ефективний податковий контроль.

У КВЕД секцію G „Оптова та роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту” доцільно доповнити пунктом „Оптова та роздрібна торгівля цифровими товарами (роботами, послугами)”. Це дозволить мати достовірні відомості про кількість платників податків у цій сфері, їх прибутковість і можливі надходження до бюджету держави.

Нематеріальні електронні товари (роботи, послуги) доцільно виокремити в окрему групу, оскільки вони не мають матеріального виразу, та застосовувати до них назву „цифрові товари (роботи, послуги)”, що дозволить уникнути плутанини при оформленні дозволів на здійснення ЕК. Водночас, доцільно доповнити ПКУ визначенням даного поняття.

Наступним кроком повинно стати удосконалення реєстраційних процедур суб'єктів ЕК. Аналіз зарубіжного досвіду свідчить про доцільність впровадження спеціального програмного забезпечення (веб-лічильника) для СГД і для контролюючих органів [14, с. 28]: 1) суб'єкту господарювання – для фіксації фінансової діяльності (обов'язково має встановлюватися на сервері суб'єкта господарювання у сфері ЕК після його реєстрації у фіскальних органах і видаватися безкоштовно разом з електронним цифровим підписом). Окремий комп'ютер із встановленим програмним забезпеченням повинен використовуватися СГД для фіксації усіх його фінансових операцій; 2) органам фіскальної служби – для контролю та безперешкодного доступу до фінансової звітності СГД (таким чином здійснюватиметься електронний аудит). У свою чергу, контролюючий орган повинен мати ключ доступу короткострокової дії (на час проведення перевірки), термін дії якого визначатиметься відповідно до офіційно встановленого часу проведення податкового контролю. Зазначене покликане сприяти вдосконаленню процедур податкового контролю суб'єктів ЕК шляхом анонімного підключення фіскальних органів до серверів суб'єктів господарювання з метою здійснення аудиту їх діяльності.

Також, урахуовуючи транскордонність ЕК та її швидку мобільність залежно від ринкових умов, доцільним є створення своєрідної „єдиної точки контакту” (рис. 3.14) у кожній європейській країні.



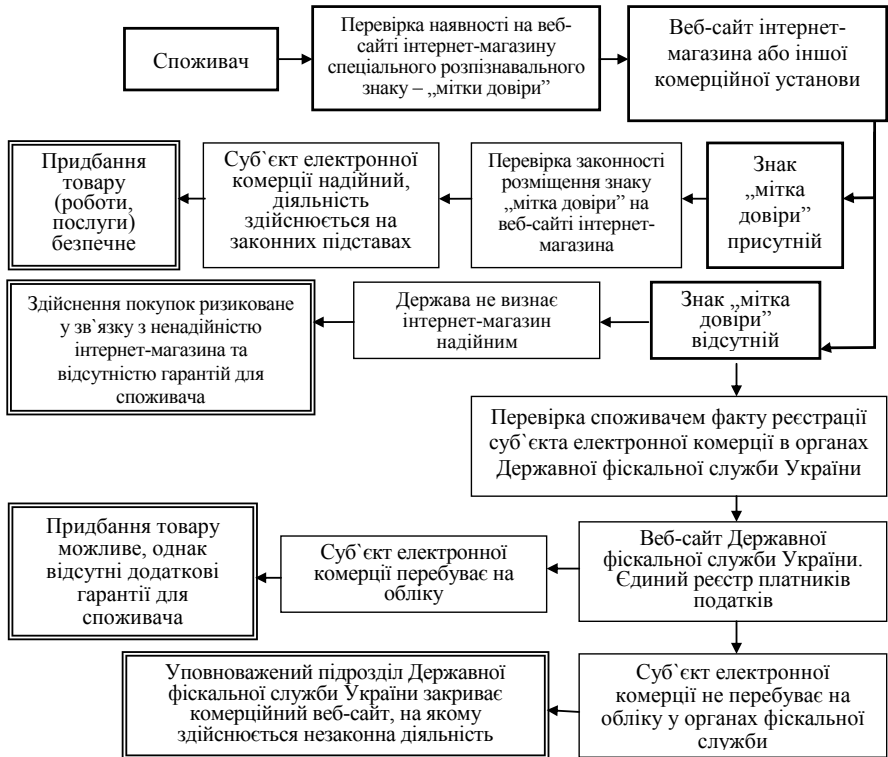
Рис. 3.14. Підключення до „єдиної точки контакту”

Зазначене вище дозволить здійснювати обмін інформацією між фіскальними органами на міжнародному рівні щодо шахрайств у сфері ЕК

(коли суб'єкт, що здійснює шахрайство з використанням ЕК, зареєстрований в одній країні, а його діяльність відбувається в іншій). Крім того, контролюючі органи отримають доступ до інформації про суб'єктів ЕК на міжнародному рівні шляхом створення спеціальних платформ, які фіксуватимуть діяльність сайтів, що не зареєстровані у фіскальних органах, якщо такі суб'єкти не здійснюють постановки на податковий облік і мають оборот у мережі Інтернет на суму понад 10 тис євро. Запровадження тотального контролю або технічного блокування порушень податкового законодавства суб'єктами ЕК у окремо взятих країнах суперечитиме філософії вільної торгівлі та свободи і незалежності Інтернет, а також порушуватиме права споживачів [232, с. 132–133].

Як свідчить позитивна світова практика, СГД у сфері ЕК повинні розміщувати на своєму веб-сайті спеціальний розпізнавальний знак („мітку довіри”, з англ. „trust labels”), для забезпечення споживачів від шахрайства. Розміщувати такий розпізнавальний знак на своїх сайтах матимуть право ті СГД, які здійснили постановку на податковий облік і зареєстровані у єдиному реєстрі платників податків. Це буде індикатором безпеки торговельних операцій у мережі Інтернет для споживачів. Зазначене дозволить перевіряти факт реєстрації СГД у фіскальних органах, свідчатиме про законність здійснюваної діяльності, сприятиме захисту прав споживачів і їх довіри до покупок у мережі Інтернет. Перевірку достовірності даного знаку мають здійснювати органи ДФС України. Дані норми успішно застосовуються у європейських країнах. Розпізнавальний знак „мітка довіри” широко застосовується на практиці провідних країн світу [20, с. 71].

На рис. 3.15 запропоновано алгоритм перевірки реєстрації суб'єктів господарювання у сфері ЕК у фіскальних органах, що покликаний зняти проблему встановлення законності здійснення господарської діяльності цих суб'єктів і сприятиме налагодженню довіри споживачів до купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет. Розроблений алгоритм свідчить про складність та багатогранність процесу встановлення факту постановки суб'єкта господарювання у сфері ЕК на облік в органах фіскальної служби. Послідовність реалізації етапів цього процесу сприятиме оптимізації прийняття управлінських рішень щодо контролю діяльності суб'єктів ЕК.



Джерело: [20, с. 72].

Рис. 3.15. Алгоритм перевірки реєстрації суб'єктів господарювання у сфері електронної комерції у фіскальних органах

Крім того, продавці, постачальники, виконавці й інші сторони електронних правочинів у мережі Інтернет, іншої телекомунікаційної мережі, які здійснюють господарську діяльність у сфері ЕК, зобов'язані представити інформацію про себе, а саме:

– повне найменування, організаційно-правова форма, ідентифікаційний номер платника податків або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи – суб'єкта господарювання;

– місце знаходження й відомості про державну реєстрацію юридичної особи або відомості про реєстрацію фізичної особи – суб'єкта господарювання, ідентифікаційний номер платника податків, електронну та

поштову адресу, номер телефону, а також, за наявності, назву домену, на якому зареєстровано веб-сайт;

- наявність дозволу на здійснення господарської діяльності, термін його дії та найменування органу, що його видав;
- перелік товарів (робіт, послуг), що пропонуються і замовляються, а також умови їх надання замовнику;
- свідоцтво про сертифікацію товарів, робіт і послуг (у випадках, передбачених законодавством України й правилами торгівлі);
- порядок проведення переказу коштів чи оплати готівкою;
- банківські реквізити;
- інші відомості, необхідні для укладання й здійснення електронних правочинів.

Суб'єкти ЕК зобов'язані надавати клієнтам і уповноваженим державним органам інформацію про своє правове становище й діяльність, а також забезпечувати безперешкодний доступ до такої інформації на своєму веб-сайті.

Доцільно на веб-сайті ДФС України створити спеціальну веб-сторінку для суб'єктів господарювання у сфері ЕК та розмістити на ній законодавчу базу щодо регулювання цієї діяльності, а також спеціальні податкові роз'яснення. Структуру ДФС України необхідно розширити шляхом створення спеціального підрозділу до обов'язків якого входить обслуговування СГД у сфері ЕК.

З метою налагодження ефективного оподаткування суб'єктів господарювання у сфері ЕК, розділ XIV ПКУ, гл. 1 доцільно доповнити спеціальним податковим режимом для електронної комерції шляхом формування додаткової групи платників ЄП і включенням до неї суб'єктів ЕК – фізичних осіб-підприємців, які не використовують працю найманих осіб, або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах необмежена, та юридичних осіб – суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми, в яких частка цифрових товарів (робіт, послуг) у загальному обсязі операцій за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %.

Суб'єктами ЕК можуть бути як фізичні, так і юридичні особи – СГД, тож вибір суб'єктами ЕК спеціального податкового режиму звільнить їх від сплати цілого ряду податків, зазначених у ст. 297 ПКУ. Об'єкт, суб'єкт і база оподаткування для платників ЄП додаткової групи визначені у попередньому підрозділі роботи. Методика розрахунку базового доходу повинна враховувати: фактичний індекс інфляції та індекс інфляції, закладений у бюджеті на поточний рік; витрати суб'єкта ЕК з урахуванням

понижуючого коефіцієнту до базового доходу платника та коригуючого пільгового коефіцієнта до базового доходу.

Суб'єкти ЕК повинні вести окремий облік доходів і витрат, пов'язаних з отриманням прибутку від ЕК та від інших видів діяльності. Дохід, отриманий СГД від іншої діяльності, оподатковуватиметься згідно ПКУ на загальних підставах. Перед початком господарської діяльності у сфері ЕК суб'єкт повинен звернутися до фіскальних органів з реєстраційною заявою і подати копії первинних документів для отримання свідоцтва про реєстрацію як суб'єкта ЕК, не пізніше як за 30 календарних днів до початку звітного (податкового) періоду, з якого зазначений суб'єкт передбачає отримати право на використання спеціального режиму оподаткування.

Для того, щоб фіскальні органи мали реальну оцінку сучасного стану ЕК, могли здійснювати облік СГД, контролювати доходи, розміри сплачених податків, а також виявляти порушення ними податкового законодавства, необхідним є здійснення ряду заходів. Зокрема, фіскальні органи протягом 15 робочих днів від дня отримання заяви зобов'язані включити суб'єкта до реєстру суб'єктів ЕК, видати свідоцтво про реєстрацію, а також дозвіл на право розміщення спеціального знаку „мітки довіри” на його веб-сайті. До реєстру суб'єктів господарювання у сфері ЕК повинні вноситися ті СГД, які здійснюють реалізацію товарів чи надають послуги через мережу Інтернет.

Зважаючи на екстериторіальність мережі Інтернет, а також специфічні особливості діяльності у досліджуваній сфері, реєстр повинен вестися в електронному вигляді з можливістю цілодобового доступу до інформації про платника податків, а саме: дату реєстрації; найменування; електронну адресу; контактну інформацію; вид діяльності тощо. Зазначене сприятиме міжнародній інтеграції суб'єктів ЕК і держави в цілому, а також спрощенню діяльності фіскальних органів у частині податкового контролю таких СГД і зменшенню випадків мінімізації податкових зобов'язань. Ця інформація буде корисною для контрагентів, які перш ніж починати співпрацю з компанією, матимуть можливість перевірити її статус у відповідній податковій базі. На сьогодні в органах ДФС України така база існує для перевірки контрагентів (платників ПДВ), але в ній окремо не відображаються дані про діяльність суб'єктів господарювання у сфері ЕК. З набуттям Україною у 2013 р. членства у Глобальному форумі ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей (Україна стала його 121 членом), діяльність якого полягає у боротьбі з протизаконними фінансовими потоками, протидії корупції та відмивання коштів, здійснювати укладання угод про обмін інформацією буде простіше [90].

Суб'єкт господарювання у сфері ЕК матиме право застосовувати систему оподаткування за додатковою групою платників ЄП з першого числа місяця календарного кварталу, що настає за місяцем, у якому його було включено до реєстру суб'єктів, які застосовують спеціальний режим оподаткування.

Зняття з обліку суб'єкта ЕК як платника податку відбувається у випадку припинення здійснення ним господарської діяльності шляхом анулювання свідоцтва про реєстрацію суб'єкта ЕК. При цьому суб'єкт ЕК повинен подати заяву про анулювання реєстрації як суб'єкта, який застосовує особливий режим оподаткування та повернути фіскальним органам свідоцтво про реєстрацію. Після цього фіскальні органи повинні анулювати дане свідоцтво і виключити суб'єкта з реєстру суб'єктів господарювання у сфері ЕК, які застосовують спеціальний режим оподаткування.

Щодо встановлення постійного представництва суб'єкта ЕК, то у попередніх підрозділах дослідження наголошувалося на необхідності його коригування. Тож пропонується застосування терміна „економічна присутність” для суб'єктів ЕК, оскільки, зважаючи на „віртуальність” діяльності у сфері ЕК, таке визначення більш повно відобразить місце здійснення господарської діяльності суб'єктом ЕК. Економічну присутність суб'єкта ЕК пропонується встановлювати як країну споживання товарів (робіт, послуг) – країну призначення, згідно з практикою зарубіжних країн.

Зважаючи на умови мобільності здійснення діяльності у єдиному інформаційному просторі, пропонується встановлення економічної присутності суб'єкта ЕК за такими ознаками, як:

- 1) реєстрація у доменній зоні – суб'єкт ЕК зобов'язаний звернутися до вітчизняного провайдера для реєстрації свого веб-сайту у доменній зоні „ua”;
- 2) джерело доходу – якщо основний обсяг прибутків ЄГД у сфері ЕК отримує за рахунок споживачів з України.

Запровадження сучасних технологій для документування й обліку фінансових операцій, їх уніфікація та побудова на цій основі системи моніторингу господарської діяльності суб'єктів господарювання у сфері ЕК забезпечить: 1) автоматичне відслідкування фінансово-господарських операцій, у т. ч. тих, що здійснюються з порушенням законодавства; 2) створення бази даних суб'єктів цієї сфери; 3) зменшення навантаження на контролюючі органи; 4) удосконалення адміністрування податків; 5) збільшення доходів бюджету держави; 6) покращання ефективності захисту прав споживачів; 7) створення умов для оперативного одержання достовірної інформації про діяльність у сфері ЕК.

Крім того, обов'язковою умовою має бути розміщення на веб-сторінці інтернет-магазину веб-лічильника, який фіксуватиме кількість покупок і замовлень, вартість одного чека, тощо. За допомогою цих даних підраховуватиметься середній коефіцієнт конверсії магазинів за товарними групами. Даний коефіцієнт повинен враховуватися при встановленні ставок податків для СГД у сфері ЕК й щороку коригуватися, адже доходи інтернет-магазинів і кількість відвідувачів веб-сайта мають сезонний характер. Подібна практика присутня у провідних країнах світу й може бути рекомендована до застосування в Україні.

На сьогодні окремі інтернет-ресурси мають на своїх веб-сайтах веб-лічильники, однак вони не відтворюють реальну картину діяльності веб-сайту, оскільки побудовані на узагальненні кількості відвідувачів за день (тиждень, місяць) і не враховують решту показників, за якими можна визначати дохідність інтернет-магазину. Врегулювання цього питання дозволить налагодити прозорість діяльності інтернет-магазинів і отримувати реальні показники їх дохідності. Останнє сприятиме зменшенню тінізації даного сегменту економіки й сприятиме збільшенню надходжень до бюджету держави.

Оскільки у сфері ЕК замовлення товарів і послуг, проведення розрахунків за отриманий товар відбувається у віртуальній мережі Інтернет, що ускладнює державний контроль та адміністрування податків, доцільним є створення міжнародної системи реєстрації платників податків з можливістю доступу до неї у будь-який час із території будь-якої країни для оперативного отримання інформації про суб'єкта господарювання, вид діяльності, якою він займається, стан сплати податків (юридичними та фізичними особами), місце реєстрації тощо [22, с. 146]. Це дозволить зробити процедуру оподаткування результатів фінансово-господарської діяльності у сфері ЕК прозорою і зрозумілою. Така система сприятиме розробці й прийняттю урядових рішень з питань подальшого удосконалення механізму оподаткування, здійснення державного контролю за сплатою податків від господарської діяльності в мережі Інтернет, а також збереженню інформаційних матеріалів у інтегрованій базі. Доцільно ретельно вивчати результати досліджень міжнародних організацій, що займаються вивченням зазначених проблем, оскільки ЕК має транскордонний характер і потребує узгодженого підходу всіх держав світу для визначення найбільш оптимальних напрямів її оподаткування.

Таким чином, для вирішення питання підвищення ефективності оподаткування ЕК в Україні у найближчому майбутньому потрібно:

- 1) закріплення поняття „електронна комерція” у законодавчих актах, що в свою чергу, дозволить визначити базу оподаткування;
- 2) чітке визначення статусу суб’єктів оподаткування ЕК;
- 3) запровадження додаткової групи платників ЄП для суб’єктів ЕК;
- 4) визначення елементів податку з урахуванням специфіки даної діяльності та специфіки товарів;
- 5) вжиття заходів щодо легалізації діяльності тієї частини суб’єктів ЕК, що перебувають у тіні, шляхом введення стимулюючих факторів для суб’єктів цієї діяльності;
- 6) удосконалення податкового адміністрування;
- 7) створення спеціальної інфраструктури, що гарантуватиме високий рівень функціонування механізму погашення податкових зобов’язань платниками податків.

Отже, нами сформовано напрями удосконалення оподаткування ЕК з урахуванням вітчизняних особливостей та рівня інформатизації економічних відносин, шляхом удосконалення системи обліку операцій ЕК, з урахуванням специфічних особливостей ЕК та внесенням змін до КВЕД. Запропоновано здійснення удосконалення процедур податкового контролю суб’єктів ЕК через проведення електронного аудиту. Для зменшення шахрайств у сфері ЕК рекомендовано створити своєрідну „єдину точку контакту”, що дозволить фіскальним органам здійснювати обмін інформацією щодо суб’єктів ЕК та їх господарської діяльності на міжнародному рівні. Також рекомендовано суб’єктам ЕК розміщувати на своєму веб-сайті спеціальний розпізнавальний знак „мітку довіри” і веб-лічильник, що дозволить одержувати достовірну інформацію про їх діяльність.

Запропонований алгоритм встановлення факту реєстрації ЄГД у сфері ЕК дозволить фіскальним органам здійснювати перевірку законності господарської діяльності в мережі Інтернет. Для удосконалення оподаткування суб’єктів ЕК рекомендовано запровадити додаткову групу платників ЄП.

Встановлено, що оскільки застосоване до ЕК поняття „постійне представництво” втрачає свою актуальність, доцільно використовувати термін „економічна присутність” і запропоновано ознаки встановлення економічної присутності суб’єкта ЕК шляхом реєстрації веб-сайту у доменній зоні „ua” та джерела доходу, якщо основний обсяг прибутків ЄГД у сфері ЕК отримує за рахунок споживачів з України.

Пропозиції щодо вирішення проблем оподаткування ЕК дозволять здійснити удосконалення реєстрації та постановки на податковий облік суб’єктів ЕК, а також сприятимуть налагодженню ефективного податкового

контролю цієї діяльності. Одночасно, зазначене сприятиме врегулюванню проблеми довіри громадян – потенційних користувачів мережі Інтернет.

Світовий досвід свідчить, що досягнення високого рівня сплати податків можливе при гармонізації податкових відносин, важливою складовою яких є активна співпраця органів фіскальної служби із суб'єктами господарювання. Створення сприятливого податкового середовища функціонування ЕК в Україні можливе завдяки переорієнтації функцій податкової служби з фіскальної й адміністративно-владної на партнерську – обслуговуючо-контролюючу та запровадження механізму зниження непрямого податкового тиску, максимального спрощення податкових процедур і правил. Це сприятиме розвитку ЕК, запобігатиме неправомірному використанню інформаційно-комунікаційних систем і забезпечить додаткові надходження до бюджету [22].

ВИСНОВКИ

Під час аналізу наукових джерел встановлено, що поняття „комерція” і „торгівля” є синонімами. Хибним є вживання у якості синоніму до цих понять терміну „електронний бізнес”, оскільки поняття „бізнес” є значно ширшим і включає комерцію (торгівлю). Запропоновано авторське визначення ЕК як виду господарської діяльності щодо купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), за якої весь цикл комерційної транзакції або його частина відбуваються через інформаційно-комунікаційні системи. При цьому, на відміну від відомих підходів, запропоновано розрізняти: 1) віддалену (дистанційну) торгівлю традиційними товарами (роботами, послугами), при якій продаж і реклама товарів (робіт, послуг) відбувається як у звичайних торгових майданчиках, так і за допомогою інформаційно-комунікаційних систем і характеризується реальним переміщенням товарно-матеріальних цінностей; 2) господарські операції щодо купівлі-продажу товарів (робіт, послуг), що мають електронний (цифровий) вигляд і здійснюються виключно в електронній формі, взаємодія між постачальником і споживачем відбувається шляхом обміну електронними документами комерційного характеру, а розрахунок за отриманий товар (роботу, послугу) здійснюється електронними засобами платежу.

Застосування системного підходу дозволило виокремити групу чинників, а саме: організаційні, практичні, маркетингові, правові та соціально-економічні, що перешкоджають розвитку ЕК, на усуненні яких слід зосередити увагу на державному рівні задля розвитку ЕК. Сформовано відмінності ЕК від традиційної комерції. Доведено, що в умовах ЕК відбувається поступовий перехід від традиційних грошових розрахунків до розрахунків електронними грошима та формується поняття „цифровий капітал” – грошові ресурси, які мають електронний вигляд, виникають і функціонують у віртуальному просторі та наділені властивостями й функціями звичайної готівки. Визначено переваги ЕК над традиційною комерцією, це: 1) оперативність отримання інформації; 2) зниження невиробничих витрат; 3) скорочення циклу виробництва й продажу; 4) зменшення затрат пов’язаних з обміном інформацією; 5) віртуальний і транскордонний характер операцій; 6) можливість вибору кращих партнерів для бізнесу незалежно від їх географічного місцезнаходження; 7) працевлаштування осіб з обмеженою працездатністю. Виокремлено

основні ознаки ЕК. Сформовано переваги здійснення купівлі-продажу товарів у інтернет-магазинах.

Розмежовано матеріальні і нематеріальні товари (роботи, послуги) купівля (продаж) яких здійснюється у мережі Інтернет. Встановлено, що цифровий товар (роботи, послуги) – будь-які матеріальні і нематеріальні блага (майно, майнові права, результати робіт, послуги, інформація тощо), які існують в електронній формі, кодуються, відтворюються та передаються суб'єкту ЕК за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, та є об'єктом економіко-правових відносин. Електронний ринок визначено як сукупність економічних відносин у глобальному телекомунікаційному середовищі, де операції (купівля, продаж, укладення угод тощо) здійснюються в електронному вигляді без обов'язкової фізичної присутності сторін.

Встановлено, що з розвитком ІКТ і глобалізацією економіки змінилося уявлення про здійснення господарської діяльності, що сприяло появі факторів які враховують специфіку ЕК, існують поряд з традиційними принципами оподаткування, і які потрібно враховувати при оподаткуванні ЕК, а саме: 1) встановлення податкової юрисдикції; 2) визначення об'єкта оподаткування; 3) усунення подвійного оподаткування; 4) формування глобального податкового простору. Додатково виокремлено й охарактеризовано фактор анонімності контрагентів, урахування якого дасть змогу встановлювати передбачуване місцезнаходження суб'єкта ЕК для здійснення податкового контролю, перевірки правильності нарахування й сплати податків.

Розглянуто існуючі підходи зарубіжних країн щодо формування ефективного механізму оподаткування ЕК та виявлено позитивні й негативні аспекти її оподаткування. Виокремлено основні підходи до державного регулювання та оподаткування суб'єктів ЕК, а саме: – невтручання (або мінімальне втручання); максимальне регулювання господарської діяльності. Встановлено, що запровадження: 1) нових податків як додаткового джерела наповнення бюджету може спричинити прояв не тільки стимулюючої, а й дестимулюючої функції податків на сферу ЕК, негативно відобразиться на її розвитку та призведе до ще більшого навантаження на її суб'єктів; 2) тимчасового мораторію на оподаткування ЕК може бути ефективним стимулом для її розвитку, однак, як показала практика, бюджет держави при цьому недоотримає значні суми податкових надходжень; 3) спеціальних податкових режимів, чи податкових пільг, для суб'єктів господарювання у сфері ЕК може бути преференцією держави та стимулювати легалізацію її тіньового сегмента. Це дозволило сформувати пропозиції щодо удосконалення оподаткування ЕК з урахуванням вітчизняних особливостей здійснення господарської діяльності й рівня розвитку інформатизації.

Дослідження ЕК у вітчизняному сегменті мережі Інтернет свідчить про значний вплив цієї господарської діяльності на економіку країни. Так, в Україні близько 67 % ринку продажу товарів (робіт, послуг) через мережу Інтернет належить великим реальним магазинам, що застосовують ЕК для додаткового збуту товарів. Реальну їх кількість встановити важко, через значну тінізацію цієї сфери. Водночас, значна частина інтернет-магазинів реєструється на іноземних хостах, або має веб-сторінки, які не працюють, що негативно впливає на здійснення оцінки та прогнозів досліджуваної сфери. Крім того, продаж цифрових товарів (робіт, послуг) потребує визначення місця їх походження та споживання, проте фіскальні органи не завжди мають змогу це встановити. Оподаткування суб'єктів ЕК повинно відбуватися таким чином, щоб підтримати чіткий баланс між збереженням бази оподаткування за наявності електронних операцій (угод), що важко відслідкувати, та одночасним стимулюванням розвитку цієї діяльності в державі.

Вивчення сучасного стану оподаткування ЕК в Україні свідчить, що оподаткування суб'єктів ЕК відбувається на основі загальних принципів нарахування і сплати податків, і не враховує низку індивідуальних особливостей цієї діяльності, що призводить до недоотримання податкових платежів. Найбільш складним є здійснення податкового контролю роздрібного сегменту ЕК (B2C), який в Україні представлений переважно інтернет-магазинами.

У ході дослідження системи оподаткування ЕК в Україні виявлено, що оподаткування суб'єктів цієї діяльності нині здійснюється неефективно. Бюджет держави щороку недоотримує значні суми коштів, а значна кількість СГД порушує податкове законодавство займаючись ЕК. Удосконалення оподаткування суб'єктів ЕК повинно здійснюватися шляхом вирішення 3-х груп проблем. Перша: 1) розвиток та поширення мережі Інтернет; 2) фінансування програм інформатизації. Друга: 1) недосконалість вітчизняного податкового законодавства; 2) визначення (вибору) найбільш зручної системи оподаткування; 3) недоліки податкового контролю; 4) виявлення платників податків, що не стали на облік; 5) визначення обов'язкових елементів оподаткування; 6) визначення податкової юрисдикції; 7) усунення подвійного оподаткування; 8) ухилення від сплати податків тощо. Третя – проблема довіри потенційних користувачів до купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет. Для належного функціонування ЕК, унеможливлення несанкціонованого доступу до інформації й шахрайства, необхідно гарантувати клієнтам безпеку та конфіденційність операцій, що здійснюються в мережі Інтернет,

забезпечувати впровадження надійних методів авторизації та перевірки ідентичності клієнтів.

Незважаючи на стрімкий розвиток ЕК та значну кількість інтернет-магазинів в Україні встановлено наступне: 1) кількість зареєстрованих платників податків у цій сфері незначна; 2) кількість податкових надходжень до Зведеного бюджету держави від ЕК на досить низькому рівні, порівняно з оборотами даної галузі, і характеризується перманентними коливаннями; 3) фіскальний ефект з податку на прибуток підприємств, ПДВ та ЄП, сплачених суб'єктами електронної комерції виду В2С, має резерв до зростання за рахунок зменшення податкового боргу платників, а також удосконалення вітчизняного механізму адміністрування податків.

Запропоновані науково-методичні підходи до оцінки й аналізу ЕК в Україні дали можливість: 1) дослідити динаміку й розвиток ЕК, особливості надходжень податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку від ЕК, взаємозв'язку зміни їхнього обсягу зі зміною макроекономічних показників розвитку України за період 2004–2014 рр. з використанням структурних економічних моделей часових рядів з фіктивними змінними; 2) зробити прогноз реальних і тінювих податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку від ЕК на 2015–2017 рр., що визначило можливе збільшення тінювого сегменту разом з динамічним розвитком ЕК; 3) визначити перспективи розвитку бази оподаткування за операціями ЕК; 4) встановити, що важливою складовою податкового аналізу діяльності ЕК є прогнозування податкових надходжень з використанням економіко-математичних методів і моделей з урахуванням ризику ненадходжень податків. Запропонована схема отримання прогнозних результуючих показників є основою для уточнення параметрів, деталізації подальших заходів, спрямованих на прийняття коригувальних управлінських рішень щодо удосконалення механізму оподаткування суб'єктів ЕК.

Встановлено, що одночасно з динамічним розвитком ЕК, збільшенням надходжень до бюджету держави, збільшуватиметься й і тінювий сегмент та зростатимуть втрати бюджету від недоотримання податків. За таких умов не буде стимулів для суб'єктів ЕК, що перебувають у тіні, легалізувати свої прибутки. Тому доцільним є вивчення досвіду зарубіжних країн з метою адаптації його окремих елементів за для виявлення шляхів удосконалення оподаткування ЕК в Україні.

Узагальнення даних вибірки 90 інтернет-магазинів дозволило охарактеризувати їх за такими середньоденними показниками як: термін роботи; кількість відвідувачів веб-сайту інтернет-магазину; кількість покупок (виконаних замовлень); коефіцієнт конверсії; товарооборот, вартість однієї покупки (виконаного замовлення), обсяг витрат; відсоток повернення товарів.

Це дало змогу розрахувати додаткові коефіцієнти, що враховують специфіку ЕК при розрахунку єдиного податку.

Проаналізовано можливість запровадження спеціального податкового режиму для суб'єктів ЕК на основі чинної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з урахуванням змін, що пропонувані Урядом у зв'язку з реформуванням податкової системи України. Зазначене дозволило сформулювати три варіанти альтернативи на базі чинної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, додаткової групи платників – для суб'єктів ЕК, що отримують доходи від здійснення купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет. Встановлено, що запровадження на базі спрощеної системи оподаткування спеціального податкового режиму для суб'єктів ЕК, а саме: 1) віднесення суб'єктів ЕК до додаткової групи платників єдиного податку з річним обсягом доходу з перехідним періодом у 2016 р. – 10 млн грн, 2017 р. – 15 млн грн, 2018 р. – 20 млн грн; 2) збільшення податкової бази за рахунок введення пільгового коефіцієнта $K_{ЕК}$; 3) застосування перехідного періоду для ставки єдиного податку у 2016 р. – 20 %, 2017 р. – 18 %, 2018 р. – 15 %, здатне забезпечити зниження щорічного податкового навантаження на суб'єкта ЕК. Особливо пріоритетною є можливість розвитку товарної групи цифрових товарів (робіт, послуг) (кластер „А”). Згідно аналізу, підтвердженого розрахунками, при застосуванні запропонованого спеціального режиму оподаткування обсяг тіншових податків (тіншового податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку) з року в рік зменшуватиметься.

Впровадження до ПКУ додаткової групи платників – суб'єктів ЕК, з одного боку, забезпечить легалізацію й зменшення тіншового сегменту ЕК, а разом з цим і надходжень до бюджету за рахунок розширення бази оподаткування, з іншого – не потребуватиме значних фінансових витрат при удосконаленні оподаткування цієї діяльності. Об'єктом оподаткування запропоновано вважати дохід, отриманий юридичною чи фізичною особою від реалізації товарів (робіт, послуг) за допомогою використання інформаційно-комунікаційних систем; базою оподаткування – величину розрахункового доходу; суб'єктом оподаткування – суб'єкта господарювання, що отримує дохід від господарської діяльності в мережі Інтернет.

Виокремлення ЕК як окремого виду господарської діяльності у Класифікаторі видів економічної діяльності, а також внесення відповідних змін до нормативно-правових актів, що регламентують підприємницьку діяльність в Україні дозволить налагодити контроль цієї сфери й отримувати статистичну інформацію про неї, а також контролювати податкові

надходження від діяльності її суб'єктів, що у найближчому майбутньому стануть вагомим джерелом наповнення бюджету держави.

Базу оподаткування єдиного податку для окремої групи платників – суб'єктів господарювання у сфері електронної комерції запропоновано розраховувати як різницю між сумою базового доходу, витратами та податковою соціальною пільгою, яка визначається розміром мінімальної заробітної плати. Розроблено методику розрахунку базового доходу, що враховує фактичний індекс інфляції та індекс інфляції, закладений у бюджеті на поточний рік, а також витрати суб'єкта ЕК з урахуванням понижуючого коефіцієнту до базового доходу платника та коригуючого пільгового коефіцієнта до базового доходу.

Сформовано напрями удосконалення оподаткування ЕК з урахуванням вітчизняних особливостей і рівня інформатизації економічних відносин шляхом удосконалення системи обліку операцій ЕК, специфічних особливостей ЕК і внесення змін до КВЕД. Удосконалено процедуру податкового контролю суб'єктів ЕК у частині здійснення електронних перевірок. Запропоновано алгоритм перевірки реєстрації суб'єктів господарювання у сфері ЕК у фіскальних органах, який, з одного боку, покликаний зняти проблему встановлення законності здійснення господарської діяльності суб'єктів ЕК, а з іншого, – сприятиме налагодженню довіри споживачів до купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет. Також встановлено, що застосоване до ЕК поняття „постійне представництво” втрачає свою актуальність, тому варто використовувати термін „економічна присутність”. Разом з тим, зважаючи на мобільність діяльності у єдиному інформаційному просторі, пропонується встановлення економічної присутності суб'єкта ЕК за такими ознаками: 1) реєстрація у доменній зоні; 2) джерело доходу.

Отже, в Україні ще залишається велика кількість питань в частині оподаткування ЕК, що потребують вирішення найближчим часом. У цілому, ЕК в Україні має значний потенціал розвитку, однак, для забезпечення збільшення податкових надходжень від цієї діяльності необхідна підтримка держави, в тому числі, через формування і реалізацію зваженої податкової політики та відповідного законодавчого забезпечення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування : [монографія] / авторський колектив, за заг. ред. д.е.н., проф. В. Л. Андрущенко. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 332 с. – С. 222–232.

2. Айвазян С. А. Глобальные тенденции в статистике и математических методах в экономике: наука, практика и образование / С. А. Айвазян // Материалы международной научно-практической конференции. – Петербург. – 2004 г. – 27-30 января. – С. 6–11.

3. Алексунин В. А. Электронная коммерция и маркетинг в Интернете: учебное пособие / В. А. Алексунин, В. В. Родигина. – [3-е изд.] – М. : Издательско-торговая корпорация „Дашков и К⁰”, 2008. – 214 с.

4. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 28.

5. Анонімність в Інтернеті [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://figli.pp.ua/internet/anonimnist-v-interneti.html>

6. Ащин Е. Н. Правовое регулирование электронного бизнеса / Е. Н. Ащин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.webmasterpro.com.ua/news381.html>

7. Базилевич В., Ільїн В. Інтелектуальна власність / В. Базилевич, В. Ільїн [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/17810409/ekonomika/intelektualna_vlasnist_-_bazilevich_vd

8. Безпека і анонімність в Інтернеті. Передруковано з <http://blessed.te.ua/article.php?id=33> [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://gro-za.io.ua/s83983/bezpeka_i_anonimnist_v_interneti

9. Береза Т. А. Поняття інформаційного суспільства, принципи його побудови та складові компоненти / Т. А. Береза // Інформаційне суспільство. Шлях України. – Фонд „Інформаційне Суспільство України”, 2004. – 289 с.

10. Бессалов А. В. Эконометрика / А. В. Бессалов. – К.: Кондор, 2007. – 196 с.

11. Белінський В., Свердлов І. Податок на сервер / В. Белінський, І. Свердлов // Український діловий тижневик „Контракти” [Електронний ресурс]. – № 5, від 30.01.2006. – Режим доступу : <http://www.kontrakty.com.ua>

12. Борейко Н. Електронна комерція: загальна характеристика та особливості оподаткування / Н. Борейко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – №1 (40). – 2008. – С. 106–111.

13. Борейко Н. М. Аналіз тенденцій оподаткування суб'єктів електронної комерції податком на додану вартість / Н. М. Борейко // Реформування податкової системи України в контексті глобалізаційних викликів : матеріали науково-практичної Інтернет-конференції, 21 листопада 2014 р. / НУДПСУ, НДЦПО, м. Ірпінь. – С. 20–23. Електронний збірник на CD.

14. Борейко Н. М. Вдосконалення інформаційних ресурсів ДПС України як фактор налагодження ефективного податкового контролю у сфері електронної комерції / Н. М. Борейко // Інформаційні ресурси ДПС України в механізмі протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та ухилень від сплати податків : зб. матер. наук.-практ. семінару, 1 червня 2012 р. / Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. – Ірпінь. – 2012. – С. 26–30.

15. Борейко Н. М. Дискусійні питання податкового регулювання в умовах розвитку електронної комерції // Становлення інформаційного суспільства в Україні: економіко-правовий аспект : збірник матеріалів науково-практичного круглого столу. – Ірпінь : Національний університет державної податкової служби України, 2011. – 252 с. – С. 42–44.

16. Борейко Н. М. До питання встановлення об'єкта оподаткування у сфері електронної комерції / Н. М. Борейко / Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : зб. тез наук.-практ. конференції, 18 грудня 2012 р. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, НДЦПО. – 2012. – С. 41–43.

17. Борейко Н. М. Новації Податкового кодексу щодо оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції / Н. М. Борейко // Международный научно-практический саммит „Мировое и региональное сообщества: “Навстречу новым экономическим стратегиям” (Научно-практическое издание), г. Женева, Швейцария, 12-13 июля 2013 г. – 206 с. – С. 112–113.

18. Борейко Н. М. Особливості новацій Податкового кодексу України в частині оподаткування суб'єктів електронної комерції / Н. М. Борейко // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів : зб. тез. II Міжнар. наук.-практ. конфер., 15-16 березня 2012 р. / Держ. подат. служба України, Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь, 2012. – 386 с. – Ч. 1. – С. 46–48.

19. Борейко Н. М. Сучасний стан оподаткування суб'єктів електронної комерції в Україні податком на прибуток підприємств / Н. М. Борейко // [„Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України”] : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 22 травня 2015 р. – Ірпінь : Видавництво НУДПСУ, 2015. – С. 53–55.

20. Борейко Н. М. Щодо удосконалення контролю за здійсненням операцій у сфері електронної комерції / Н. М. Борейко // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. V наук.-практ. конференції, 31 жовтня 2013 р. / Мін. дох. і зб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. оподат. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 558 с. – С. 68–73.

21. Борейко Н. Н. Влияние глобализации на формирование принципов налогообложения субъектов электронной коммерции / Н. Н. Борейко // Журнал „Налоги и финансовое право”. – № 5. – 2013. – Екатеринбург. – Издательство „Налоги и финансовое право”. – С. 158–167.

22. Борейко Н. Оподаткування електронної комерції: досвід іноземних країн / Н. Борейко // Вісник Академії митної служби України (Економіка). – № 1(41). – 2009. – С. 143–147.

23. Борейко Н. М. Окремі аспекти оподаткування електронної комерції / Н. М. Борейко / Організаційно-правове забезпечення електронного оподаткування : зб. тез. за мат. наук.-практ. кр. столу / Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2008. – 100 с.

24. Борейко Н. М. Місце інтернет-магазинів у розвитку електронної комерції в Україні та особливості їх оподаткування / Н. М. Борейко // Вісник Донецького національного університету. Серія В: Економіка і право. – № 2. – 2011. – С. 39–43.

25. Борейко Н. М. Перспективи електронної комерції в Україні у світлі реформування податкового законодавства / Н. М. Борейко // матеріали X-ої Міжнародної науково-практичної конференції „Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи”, 12–13 листопада 2010 р., м. Донецьк, Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського, 2010. – 494 с. – С. 461–462.

26. Борейко Н. М. Реформування оподаткування електронної комерції в Україні в умовах кодифікованого законодавства / Н. М. Борейко // зб. тез міжнар. наук.-практ. конференції „Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів”, 17-18 березня 2011 р. : в 2-х ч. / Держ. под. адмін. України, Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь. – 331 с. – Ч. 1. – С. 37–39.

27. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.

28. Боровик П. М. Реформований механізм оподаткування малого бізнесу в Україні: проблеми та перспективи розвитку / П. М. Боровик,

Б. В. Фрате // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. – 2014. – № 3. – С. 98-104. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vkhnu_ekon_2014_3_14.pdf

29. Брижко В. Електронна комерція: правові засади та заходи удосконалення : монографія / [В. Брижко, А. Новицький, В. Цимбалюк, М. Швець] ; за ред. члена-кореспондента АПрН України М. Швеця [заг. ред. А. Москаленко, О. Гладківської]. – К. : НДЦП АПрН України, 2008 р. – 149 с.

30. Вавилов А.В., Ильин И.И. Пластиковые карты : принципы построения платежных систем / А. В. Вавилов, И. И. Ильин. – М. : ИИЦ „Европиум-пресс”, 2004. – С. 18.

31. Васильева Н. М. Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 – административное право, финансовое право, информационное право / Надежда Михайловна Васильева. – Москва, 2007. – 27 с.

32. Вебінар – формула успішного інтернет-магазину [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lemarbet.com/ua/vebinary/formula-uspeshnogo-internet-magazina/>

33. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : ВТФ „Перун”, 2007. – 1736 с. : іл.

34. Висоцька В. Особливості проектування та впровадження систем електронної комерції / В. Висоцька // вісник Національного університету „Львівська політехніка”. Комп’ютерні науки та інформаційні технології. – 2008. – № 629. – С. 34–45. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/VNULP/Komp-nauky/2008_629/06/pdf

35. Вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki>

36. Вітлінський В. В. Моделювання економіки : навчальний посібник / В. В. Вітлінський. – К.: КНЕУ, 2005. – С. 226–232.

37. Вітлінський В.В. Моделювання економіки : навчальний посібник / В.В. Вітлінський. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.

38. Власенко В., Юрасов С. Кому принадлежит рынок украинской интернет-торговли / В. Власенко, С. Юрасов [Электронный ресурс]. – 15 июля 2015 г. – Режим доступа : <http://www.epravda.com.ua/rus/publications/2015/07/15/550838/>

39. Возиянова Н. Ю. Институционализация налогообложения в сфере интернет-торговли // Н. Ю. Возиянова, О. И. Сидоренко / Податкова реформа в Україні: досвід, реалії та перспективи : матеріали XIII-ої Міжнародної

науково-практичної конференції. – Донецьк, ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2013. – Т.1. – 316 с. – С. 224.

40. Воронкова О. М. Основи податкового менеджменту : [навч. посіб.] / О. М. Воронкова. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2008. – 160 с.

41. Воронкова О. М. Податковий менеджмент в Україні: особливості, проблеми, перспективи : [монографія] / Олена Миколаївна Воронкова. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2012. – 396 с.

42. Вуколов Э. А. Основы статистического анализа. Практикум по статистическим методам и исследованием операций с использованием пакетов STATISTICA / Э. А. Вуколов. – М. : Форум, 2008 – С. 302–329.

43. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-V // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – ст. 462.

44. Грабовський В. Є. Економічне прогнозування і планування / В. Є. Грабовський. – Київ: ЦУЛ, 2003. – С. 188.

45. Грехов А. М. Е-комерція / А. М. Грехов : Навч. посіб. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2006. – 214 с.

46. Грехов А. М. Електронний бізнес (Е-комерція) : навч. посіб. / Андрій Михайлович Грехов. – К. : Кондор, 2008. – 302 с.

47. Гриньков Д. Банки начали обзаводиться системами „электронных” денег / Д. Гриньков // газета „Бизнес” № 5 (1044) от 04.02.2013 г. – С. 38–39 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.business.ua/archive/45369/>

48. Дакас К. Национальные особенности виртуальной торговли в Украине / К. Дакас [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://skylogic.com.ua/?id_news_it=118

49. Данілов О. Д. Податкова система та шляхи її реформування / О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. – К. : Парламентське вид-во, 2001. – 216 с.

50. Данілов О. Д. Податкова система та шляхи її реформування / О. Д. Данілов. – 2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://library.if.ua/book/24/1738.html>

51. Державна податкова служба України / лист від 11.12.2012 р. № 11229/0/71-12/15-2217є [Електронний ресурс]. – Режим доступа : www.sfs.gov.ua.

52. Державний бюджет і бюджетна стратегія в умовах економічних реформ : у 4 т. / ДННУ „Акад. фін. управління” ; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К., 2011. – Т. 1: Стабілізація державних фінансів у контексті стратегії реформ. – 2011. – 1016 с.

53. Державні фінанси в розвиткових та перехідних країнах / Пер. з англійської. – К. : „К.І.С.”, 2006. – 400 с.

54. Десятнюк О. М. Комплексний підхід до оцінювання податкових ризиків суб'єктів господарювання / О. М. Десятнюк // Наукові записки Національного університету „Острозька академія”. Серія „Економіка”. – Острог, 2011. – Вип. 17. – С. 63–71.

55. Десятнюк О. М. Суб'єктивна компонента ризиковості розбудови податкової системи України / О. М. Десятнюк // Наукові записки Національного університету „Острозька академія”. Серія „Економіка”. – Острог, 2012. – Вип. 19. – С. 13–17.

56. Дик В. В. Электронная коммерция / В. В. Дик, М. Г. Лужецкий, А. Э. Родионов. – Московская финансово-промышленная академия. – М., 2005. – 376 с.

57. Директива 2002/38/ЕС від 07.05.2002 р. щодо внесення змін до Директиви 77/388/ЄЕС щодо нарахування ПДВ на послуги радіо і телебачення, а також деякі послуги, що надаються електронним шляхом. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rocheduffay.ru/articles/vat_eu_and_russia.htm

58. Дмитриева А. Продажи товаров через Интернет. Основы для бухгалтера / А. Дмитриева [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oborot.ru/article/389/15>.

59. Дмитрієва Н. О. Оподаткування електронної торгівлі в умовах економічної глобалізації: сучасний стан, проблеми та їх вирішення / Н. О. Дмитрієва. – Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Науковий журнал. – 2010. – № 1. – 138 с.

60. Дудко В. С. Економіко-математичне моделювання: навчальний посібник для студ. вищ. навчал. закл. в 2 частинах / В. С. Дудко, Т. Д. Краснова, В. В. Лаговський. – Ірпінь: НУДПСУ, 2012. – Ч. I. – 348 с.

61. Дудко В. С. Економіко-математичне моделювання: навчальний посібник для студ. вищ. навчал. закл. в 2 частинах / В. С. Дудко, Т. Д. Краснова, В. В. Лаговський. – Ірпінь: НУДПСУ, 2012. – Ч. II. – 280 с.

62. Ежемесячный дайджест „Обзор банковского сектора Украины” // Исследование Кредитпромбанка. – 21 с. – С. 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.epravda.com.ua

63. Економічна енциклопедія : у 3 т. / [відп. ред. С. В. Мочерний та ін.]. – К. : Видавничий центр „Академія”, 2000. – Т. 1. – 2000. – 864 с.

64. Електронна комерція : навч. посібник / А. М. Береза, І. А. Козак, Ф. А. Левченко та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 326 с.

65. Електронна комерція: правові засади та заходи удосконалення : монографія / [Брижко В., Новицький А., Цимбалюк В., Швець М.] ; за заг. ред.

М. Швеця, А. Москаленко, О. Гладківської – К. : НДЦПІ АПРн України, 2008. – 149 с.

66. Електронна торгівля (правовий аспект регулювання) : монографія / [Новицький А. М., Гаркуша В. С., Новицька Н. Б. та ін.] ; за заг. ред. В. В. Костицького. – К. : „МП Леся”, 2007. – 212 с.

67. Електронний банкінг (організаційно-правове забезпечення) : [монографія] / за заг. ред. А. М. Новицького / Новицький А. М., Новицька Н. Б., Позняков С. П., Цимбалюк В. С., Усатий Г. О., Брижко В. М. [та ін.]. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2008. – 274 с.

68. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера [за ред. Романа Дяківа]. – Київ, „Міжнародна економічна фундація”. – 2000. – 703 с.

69. Жаліло Я. А. Економічна стратегія формування інформаційного суспільства / Книга „Інформаційне суспільство. Шлях України”. – Фонд „Інформаційне суспільство України”. – Київ. – 2004. – 278 с. [1].

70. Желіховський В. М. Правові засади електронної комерції в Україні : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / В'ячеслав Михайлович Желіховський. – К., 2007. – 218 с.

71. Желіховський В. Поширення електронної комерції в Україні / В. Желіховський // Правова інформатика. – 2007. – № 2 (14). – С. 52–56.

72. Жилкин В. В. Специфика эпохи информационно-коммуникационных технологий с позиции ее современников [Электронный ресурс] / В. В. Жилкин // Электронное научное издание „Аналитика культурологии”. – 2006. – Режим доступа к журн. : <http://www.analiculturolog.ru/index.php?module=subjects&func=viewpage&pageid=191>

73. Зведена інформація про збір, нарахування платежів та податковий борг платників єдиного податку у розрізі видів економічної діяльності до Зведеного бюджету України у 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 роках // Державна фіскальна служба України.

74. Звіти про результати діяльності органів ДФС України за 2004–2014 роки. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.sfs.gov.ua.

75. Злобін С. В. Визначення економічної доцільності створення інтернет-магазину / С. В. Злобін // Науковий вісник ЧДІЕУ. – № 2(6). – 2010. – С. 111–122 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>

76. Золотухін О. Інтернет-магазин: особливості діяльності та обліку / Олександр Золотухін // Вісник податкової служби України. – № 25. – 10.07.09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.visnuk.com.ua/article/one/Oleksandr_9113703.html

77. Ильичев С. К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции / С. К. Ильичев. – М. : Маркет ДС, 2004. – 188 с.

78. Ильичев С. К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции: дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Ильичев Станислав Константинович. – М., 2002. – 168 с.

79. Ильчишин С. М. Торговля как институт рынка и ее роль в развитии туристических кластеров / С. М. Ильчишин // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2011. – Вип. 21.8. – С. 158–163.

80. Интернет торговля в России. Краткая версия исследования компании East-West Digital News [Электронный ресурс]. – 2015. – 104 с. – С. 9–18. – Режим доступа : http://www.ewdn.com/files/e-commerce_resume_vk_part1_v1.pdf

81. Интернет торговля в России. Краткая версия исследования компании East-West Digital News [Электронный ресурс]. – 2014. – 101 с. – С. 16. – Режим доступа : http://www.ewdn.com/files/e-commerce_resume_vk_part1_v1.pdf

82. Интернет-торговля вырывается в лидеры украинской экономики по темпам роста [Электронный ресурс]. – 2 июля 2013 г. – Режим доступа : <http://korrespondent.net/business/companies/>

83. Информатика для юристов и экономистов [под ред. С. В. Симоновича]. – СПб. : Питер, 2001. – 687 с.

84. Исаев А. А. Начала политической экономии / А. А. Исаев. – М. : Изд-во ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С. 507.

85. Исследование рынка электронной коммерции по итогам 2014 года / Українська асоціація директ маркетингу [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.uadm.com.ua/wp-content/uploads/2015/07/e-commerce-.pdf>

86. Иванов Ю. Б. Оцінка рівня розвитку оподаткування та його взаємозв'язок з рівнем соціально-економічного розвитку регіону / Ю. Б. Иванов, О. М. Тищенко, К. В. Давискиба // Фінанси України. – 2005. – № 12. – С. 7 – 18.

87. Иванов Ю. Б. Податкова система : [підручник] / Иванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

88. Інформаційно-аналітичний звіт про діяльність Держінформнауки у 2010 році // Доповідь про стан та перспективи розвитку інформатизації та інформаційного суспільства в Україні за 2010 рік. – Електронний ресурс / <http://www.dknii.gov.ua/index.php/2010-09-14-09-33-59/2010-09-14-09-36-42>

89. Інформація компанії Miniwatts Marketing Group станом на червень 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.internetworldstats.com/stats.htm>

90. Інформація щодо співробітництва Державної фіскальної служби України з міжнародними організаціями // ДФС України [Електронний ресурс].

– Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiya-schodospivrobitnitstva-mini/>

91. Історія оподаткування : [навч. посіб.] / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.

92. Калужский М. Л. Приоритеты институционального регулирования электронной коммерции: Россия и мировые тенденции / М. Л. Калужский // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2013. – № 42(231). – С. 11–22 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.aup.ru/articles/marketing/61.files/Kaluzhsky_N0058.pdf

93. Кісельов А. П. Основи бізнесу / А. П. Кісельов : підручник. – Київ. : Вища школа, 1997. – 191 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buklib.net/index.php?option=com_jbook&catid=186

94. Коваленко Ю. М. Мінімізація податкових зобов'язань за здійснення операцій у сфері електронної комерції / Ю. М. Коваленко, Н. М. Борейко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – №3 (50). – 2010. – С. 70–76.

95. Ковтунець В. Правове забезпечення ведення електронного підприємництва / Володимир Ковтунець // 3 матеріалів до Форуму з підготовки парламентських слухань з питань розвитку інформаційного суспільства в Україні. – 21 вересня 2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://met-online.kiev.ua/menu/busines/zak/>.

96. Козье Д. Электронная коммерция / Дэвид Козье : пер. с англ. – М. : Издательско-торговый дом „Русская Редакция”. – 1999. – 288 с.

97. Колемаєв В. А. Экономико-математическое моделирование / В. А. Колемаєв. – М.: Юнити – Дана, 2005. – 295 с. – С. 160–174.

98. Корень А. В. Налогообложение субъектов электронной коммерции : проблемы и перспективы / А. В. Корень [Текст] : монография. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2011. – 176 с.

99. Корень А. В. Налогообложение субъектов электронной коммерции на базе единого налога на вмененный доход / Андрей Владимирович Корень : дисс. канд. экон. наук; специальность 08.00.10 – „финансы, денежное обращение и кредит”. – Владивостокский государственный университет экономики и сервиса. – В., 2007. – 192 с.

100. Корольов О. А. Эконометрия / О. А. Корольов. – К.: КДТЕ, 2000. – 624 с. – С. 243–245.

101. Коропечька Т. О. Електронна комерція як канал просування товару / Тетяна Опанасівна Коропечька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_1/statti/koropetska.htm.

102. Коротун В. І. Непряме оподаткування електронної комерції / В. І. Коротун, А. М. Новицький // Наука молода. Вип. 14. – Тернопіль: Економічна думка. 2010. – С. 105–108.

103. Краснова Т. Д. Вдосконалення прогнозування доходної частини місцевих бюджетів / Краснова Т. Д. // Збірник праць другої міжнародної науково-практичної конференції у Хмельницькому інституті бізнесу. – Хмельницький: Еврика. – 2009. – С. 89–98.

104. Крохина Ю. А. Налоговое право : [учебник] / Крохина Ю. А. – М. : Высшее образование, 2005. – 410 с.

105. Куковський В. Шляхи ліквідації „цифрового розриву” в Україні / Володимир Куковський : [доповідь] Міжнародний науковий конгрес „Інформаційне суспільство в Україні” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.inau.org.ua/15.4523.0.0.1.0.phtml>

106. Кучерявенко М. П. Податкове право України : Академічний курс : [підручник] / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців „Податкова єдність”, 2008. – 701 [3] с.

107. Лист-роз’яснення Міністерства фінансів Російської Федерації від 04.07.2012 № 03-11-11/202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.klerk.ru/doc/284175/>

108. Макарова М. В. Електронна комерція : посібник для студентів вищих навчальних закладів / М. В. Макарова. – К. : Видавничий центр „Академія”, 2002. – 272 с.

109. Мандель И. Д. Кластерный анализ / И. Д. Мандель. – М. : Финансы и статистика. –1998. – С. 126 – 141.

110. Мелешенко И. П. Актуальные правовые проблемы международного налогообложения электронной коммерции : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 „Административное право; финансовое право; информационное право” / Иван Павлович Мелешенко. – Москва. – 2008. – С. 42.

111. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу [монографія] / В. М. Мельник. – Київ, „Комп’ютерпрес”. – 2006. – 278 с.

112. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 364 с.

113. Мельник П. В. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : монографія / П. В. Мельник, А. М. Новицький, О. А. Долгий, С. П. Ріппа, Н. М. Борейко та ін. ; за аг. ред. П. В. Мельника. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. – 332 с.

114. Мельник П. В. Податкова політика України : навч. посібн. / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул [та ін.] ; за ред. П. В. Мельника. – К. : Знання України, 2011. – 505 с.

115. Міщенко В. І. Електронний бізнес на ринку фінансових послуг : практич. посіб. / Міщенко В. І., Шаповалов А. В., Юрчук Г. В. – К. : Т-во „Знання”, КОО, 2003. – 278 с. – (Вища освіта XXI століття).

116. Наконечний С. І. Економетрія: підручник. – Вид. 4-те, доповнене та перероблене / С. І. Наконечний, Т. О. Терещенко, Т. П. Романюк. – К. : КНЕУ, 2006. – 528 с.

117. Налог и торговля через интернет-магазин в России. – 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ecommercelaw.ru/advice/nalog-na-internet-magazin-v-rossii.html>

118. Налоговый кодекс Российской Федерации / (в редакции 2015 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalkodeks.ru/>

119. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. – Т. 3. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, ДННУ „Академія фінансового управління”, Національний університет ДПС України, 2011. – 742 с.

120. О внесении изменений в часть вторую налогового кодекса Российской Федерации в части создания благоприятных условий налогообложения для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, а также внесения других изменений, направленных на повышение эффективности налоговой системы торговли : Федеральный Закон от 27 июля 2006 г. № 144-ФЗ ; Российская Федерация [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.akdi.ru/gd/proekt/097005GD.SHTM>

121. Обсяг ринку електронної комерції в Україні скоротився на 20 % (дослідження) [Електронний ресурс]. – Інформація з сайту 01.06.2015, Дослідження Української асоціації директ маркетингу. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/news/-/351547/obsyag-rynku-elektronnoyi-komertsiyi-v-ukrayini-skorotyvsya-na-20-doslidzhennya>

122. Онишко С. В. Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування / С. В. Онишко // Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці : збірник наукових праць / Інститут економіки НАНУ. – К., 1996. – С. 46.

123. Основні показники економічного розвитку України у 2002–2014 рр. [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Національного банку України. – Режим доступу : <http://www.nbu.ua>

124. Основні показники економічного та соціального розвитку України (станом на 31.03.2014 р.). – Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – 9 с. – С. 9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.me.gov.ua.

125. Особенности виртуальной торговли в Украине [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.e-markets.com.ua/23072/>

126. Офіційний сайт Держкомстату [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/47/KVED10_47_91.html

127. Офіційний сайт ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control>

128. Офіційний сайт компанії Gemius [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gemius.com.ua>

129. Офіційний сайт Української асоціації директ маркетингу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uadm.com.ua>

130. Паламаренко Ю. О. Особливості бухгалтерського обліку і оподаткування в інтернет-торгівлі / Ю. О. Паламаренко // Облік і фінанси АПК. – № 1. – 2012. – С. 63–66.

131. Патрамаська Л. Ю. Дослідження сучасних тенденцій розвитку світового ринку електронної комерції / Л. Ю. Патрамаська // Технологический аудит и резервы производства. – 2014. – № 5/3(19). – С. 67–71 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/>

132. Пилипівський І., Власенко В. Українські інтернет-магазини вперше можуть опинитися в збитку // І. Пилипівський, В. Власенко. – 27.08.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/news/~/332921>

133. Писаренко Ж. В. Налогообложение операций электронной коммерции в условиях глобализации: дисс. канд. экон. наук. 08.00.14 – мировая экономика; 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит / Жанна Викторовна Писаренко. – Санкт-Петербург, 2005. – 168 с.

134. Пислиця А. В. Ефективність акцизного оподаткування в Україні / Анна Віталіївна Пислиця / автореферат дис. к.е.н. спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, Київ, 2012. – 22 с.

135. Пислиця А. В. Ефективність акцизного оподаткування в Україні / Анна Віталіївна Пислиця / дис. к.е.н. спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, Київ, 2012. – 332 с. – С. 45–46.

136. Планування податкових надходжень : теорія та практика: [монографія] / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. – 339 с.

137. Плескач В. Л. Електронна комерція : підручник / В. Л. Плескач, Т. Г. Затоначька. – К. : Знання, 2007. – 535 с.

138. Плескач В. Л. Формування ринку інформаційних послуг в Україні : дис. доктора економ. наук : 08.02.03 / Плескач Валентина Леонідівна. – К., 2006. – 436 с.

139. Плюта В. Сравнительный многомерный анализ в экономических исследованиях: методы таксономии и факторного анализа / Плюта В. : Пер. с польс. В. В. Иванова. – М., Статистика. – 1980 г. – 232 с.

140. По вопросу применения гл. 26.3 „Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности” Налогового кодекса Российской Федерации // Письмо Минфина РФ от 13 апреля 2004 г. № 04-05-11/50 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.referent.ru/1/22943>

141. Податкова реформа / Міністерство фінансів України. – 2015 р. – Національна рада реформ. – 14 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/

142. Податкова реформа 2016 – фіскальна лібералізація (проект народного депутата Южаніної Н. П.). – 13 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>

143. Податкова система України: навчальний посібник / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет державної податкової служби України, 2011. – 2011. – 656 с.

144. Податковий кодекс Російської Федерації: Ч. 1; Ч. 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeks.systems.ru/nk_rf/

145. Податковий кодекс України : ВР України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ЛІГА:ЗАКОН www.liga.net

146. Податковий кодекс. Огляд основних положень // Журнал „Справочник економіста” від 04.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.ua>

147. Податковий потенціал регіонів України: теорія, методологія, оцінка : Монографія / За заг ред. П. В. Мельника. – Ірпінь: НУДПСУ, 2008. – 234 с.

148. Позняков С. Адміністративно-правові аспекти державного контролю і правоохоронної діяльності у сфері оподаткування електронної торгівлі / Спартак Позняков // Правова інформатика. – № 2 (14). – 2007. – С. 58.

149. Показники виконання Зведеного бюджету України за 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 та 2014 роки / Інформація з офіційного сайту Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua

150. Портна К. Торговельна павутина / Ксенія Портна // Український діловий тижневик „Контракти” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kontracty.com.ua>

151. Портрет українського інтернет-покупателя по итогам 2014 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ain.ua/2015/04/08/574506>

152. Почепцов Г. Г. Інформаційна політика / Г. Г. Почепцов, С. А. Чукут. – [навч. посіб.]. – [2-ге вид., стер.]. – К. : Знання, 2008. – 663 с. (Вища освіта XXI століття).

153. Правила продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями : наказ Міністерства економіки України від 19.04.2007 р. № 103 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>

154. Правове регулювання електронної комерції : монографія / [Л. Д. Тимченко, П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул та ін.]; за ред. Л. Д. Тимченко. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України. – 2008. – 236 с.

155. Правове регулювання електронної комерції [Електронний ресурс] / European Union`s Tacis Programme. Ukrainian – European Policy and Legal Advice Centre. Група економічного та фінансового законодавства. – К., 2000. – Режим доступу : <http://www.ueplac.kiev.ua>

156. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 року №71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ЛІГА:ЗАКОН www.liga.net

157. Про внесення змін до розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб’єктів індустрії програмної продукції : Закон, ВР України від 05.07.2012, № 5091-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ЛІГА:ЗАКОН www.liga.net (Офіційне опублікування: „Голос України” № 140 від 02.08.2012 р.).

158. Про електронну комерцію : Закон України, від 3.09.2015 р. № 675-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/>

159. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон, ВР України від 27.03.2014 р. № 1166-VII (із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 10.04.2014 р. № 1200-VII) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ЛІГА:ЗАКОН www.liga.net

160. Про затвердження Інструкції щодо заповнення форм державних статистичних спостережень стосовно торгової мережі та мережі ресторанного господарства : Наказ Держкомстату України від 24.10.2005 № 327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.ua>

161. Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення (зі змінами і доповненнями) : Постанова КМУ від 15.06.2006 р. № 833 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>

162. Про затвердження Правил продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями : Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2007 р. № 103 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>

163. Про затвердження Правил роздрібно́ї торгівлі непродовольчими товарами : Наказ Міністерства економіки України від 19.04.2007 р. № 104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>

164. Про затвердження Правил роздрібно́ї торгівлі продовольчими товарами : Наказ Міністерства економіки України від 11.07.2003 р. № 185 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>

165. Про захист прав споживачів (зі змінами і доповненнями) : Закон України від 12.05.91 р. № 1023-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.net>

166. Про ліцензування певних видів господарської діяльності : Закон України від 01.06.2000 № 1775-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.ua>

167. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України із змінами та доповненнями від 06.12.2012 р. / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

168. Про систему оподаткування : Закон України : від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ (втратив чинність) [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 39. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

169. Про стан інформатизації та розвиток інформаційного суспільства в Україні за 2013 рік : [довідь]. – Київ. – 2013 [Керівник проекту – Семенченко А. І.]. – 122 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : nc.gov.ua/menu/publications/doc/dopovidi_informatizacia/

170. Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2016 рік та основних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2017-2019 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 5.08.2015 р. № 558 [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248397249>

171. Про схвалення Положення про функціонування фондових бірж : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.11.2012 № 1688 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.ua>

172. Прогноз тіньової економіки та ВВП в Україні : повідомлення Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://znaj.ua/news/economics/13322/tinova-ekonomika-sklala-47-vid-vvp.html>

173. Прогнозні показники економічного розвитку України [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Національного банку України. – Режим доступу : <http://www.nbu.ua>

174. Продаж і запаси товарів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства за 2011 рік [у 3 т.]. – Т. 1. : Роздрібний товарооборот підприємств [Електронний ресурс]. – Державна служба статистики України. – К., 2012. – 50 с. – С. 6. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua

175. Продаж і запаси товарів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства за 2012 рік [у 3 т.]. – Т. 1. : Роздрібний товарооборот підприємств [Електронний ресурс]. – Державна служба статистики України. – К., 2013. – 45 с. – С. 6. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua

176. Продаж і запаси товарів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства за 2013 рік [у 3 т.]. – Т. 1. : Роздрібний товарооборот підприємств [Електронний ресурс]. – Державна служба статистики України. – К., 2014. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua

177. Продаж і запаси товарів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства за 2014 рік [у 3 т.]. – Т. 1. : Роздрібний товарооборот підприємств [Електронний ресурс]. – Державна служба статистики України. – К., 2015. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua

178. Рейтинг інтернет-магазинів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://top.bigmir.net>

179. Рівень розвитку інформаційно-комунікаційних технологій в Україні та світі. – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://edclub.com.ua/analitika/riven-rozvytku-informaciyno-komunikaciynyh-tehnologiy-v-ukrayini-ta-sviti>

180. Рогальський Ф. Б. Математический метод анализа экономических систем / Ф. Б. Рогальський, А. А. Цокурченко. – Книга 1. – К.: Наукова думка, 2001. – 422 с. – С. 11–16.

181. Родина Л. А. Специфика и проблемы налогообложения электронного бизнеса / Л. А. Родина // Вестник Омского университета. Серия „Экономика”. – 2010. – № 4. – С. 160–166.

182. Роздрібний товарооборот в Україні у 2007–2013 рр. [Електронний ресурс]. – Державна служба статистики України. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2010/tz/sr/roz/roz_u/roz1210_u.htm

183. Рублевская Ю. В., Попов Е. В. Моделирование бизнеса в интернет-среде / Ю. В. Рублевская, Е. В. Попов // Маркетинг в России и за рубежом. – 2001. – № 2 (22). – С. 87–102.

184. Рынок интернет-торговли Украины: обзор [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://korkin.com/news/internet-torgovlya-v-ukraine/>

185. Сенат США може змінити схему стягування податків з інтернет-продажів / Інформація із сайту Державної фіскальної служби України станом на 26.03.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/mijnarodni-novini/139487.html>

186. Середня заробітна плата в Україні у 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://index.minfin.com.ua/index/average/?2014>

187. Сибірянська Ю. В. Проблеми подвійного оподаткування в Україні / Ю. В. Сибірянська, Г. О. Колесніченко // Економіка: теорія та практика. – Вип. 1. – 2013. – С. 43–51.

188. Словарь по экономике и финансам [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://slovari.yandex.ru/>.

189. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит. – Кн. 5. – М. : Соцэжгиз, 1992. – 782 с.

190. Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А. М. Прохоров]. – 4-е изд. – М. : Сов. энциклопедия, 1989. – 1632 с., ил.

191. Современный толковый словарь русского языка / [гл. ред. С. А. Кузнецов]. – Спб. : „Норинт”, 2005. – 960 с.

192. Солодченко І. ПДВ і цифрові товари та послуги / Ірина Солодченко // Дебет-кредит. – 2005. – № 51. – С. 33-34.

193. Стан і розвиток зв'язку України за 2008–2014 роки / Статистичні бюлетні // Державна служба статистики України. – Київ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

194. Тедеев А. А. Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций — субъектов электронной внешнеэкономической деятельности / А. А. Тедеев // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 12. – С. 47.

195. Тедеев А. А. Электронная коммерция (электронная экономическая деятельность): правовое регулирование и налогообложение / Астамур Анатольевич Тедеев. – М. : Приор-издат, 2002. – 224 с.

196. Тимошук С. Визначення доходів та їх склад / Тимошук Світлана // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 2. – С. 6–7.

197. Тимченко О. М. Фіскальні ефекти структурних зрушень у податковій системі України / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська // Економічний часопис ХХІ. – № 1–2 (1). – 2014. – С. 69–73.

198. Ткачук Н. Переваги та ризики поширення новітніх інформаційних технологій в сучасному суспільстві / Н. Ткачук // Бизнес и безопасность. – 2007. – № 5. – С. 22–26.

199. Ткачук Т. Розвиток електронної комерції: реальність та перспективи / Тарас Ткачук // Бизнес и безопасность. – № 1. – 2008. – С. 7–10.

200. Топ-10 провайдерів обслуговують більше 4 млн інтернет-абонентів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://delo.ua/tech/top-10-provayderov-obsluzhivajut-bolee-4-mln-internet-abonentov-229964/?supdated_new=1401718816

201. Топ-10 українських провайдерів фіксованого Інтернету розповідають о тенденціях на ринку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.broadband.org.ua/content/view/2803/489/>

202. Торгівля іде в Інтернет // газета „Економічна правда”. – 14 травня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2015/05/14/541886/>

203. Торговля в Уанете: ищут онлайн, а покупают офлайн [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://biz.liga.net/all/all/stati/2049511-torgovlya-v-uanete-ishchut-onlayn-a-pokupayut-oflayn.htm>

204. Тоффлер Э. Третья волна / Э. Тоффлер // США – экономика, политика, идеология. – 1982. – № 7–11.

205. Трунин И. С. Обзор исследований, проведенных в рамках Консорциума по вопросам прикладных экономических исследований в целях разработки рекомендаций по повышению эффективности межбюджетных отношений в Российской Федерации / И. С. Трунин [и др.] // Межбюджетные отношения в России: проблемы, теория, опыт. – М. : СЕРРА, 2001. – С. 286 – 288.

206. Украинский рынок e-commerce за 2012 оценили в \$ 1,6 млрд [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://proit.com.ua/news/internet/2013/07/01/140713.html>

207. Фінансовий портал „Мінфін” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://index.minfin.com.ua/index/gdp/>

208. Фролова Л. В. Налогообложение электронной торговли : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Л. В. Фролова. – Саратов. – 2009. – 155 с.

209. Фролова Л. В. Принципы налогообложения субъектов электронной коммерции / Л. В. Фролова // Вестник Саратовского

государственного социально-экономического университета. – 2009. – № 3 (27). – С. 190–192.

210. Царев В. В. Электронная коммерция / В. В. Царев, А. А. Кантарович. – СПб. : Питер, 2002. – 320 с.

211. Чухно А. А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України / А. А. Чухно. – К. : Логос, 2003. – 631 с.

212. Шалева О. І. Електронна комерція. Навч. посіб. / О. І. Шалева. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 216 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://b-ko.com/book_13.html

213. Швабій К. І. Вплив Глобалізації на систему оподаткування та податкову політику України / К. І. Швабій // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 1(10). – С. 137–144.

214. Шевцова Ю. В. Налогообложение электронной коммерции: проблемы и перспективы / Ю. В. Шевцова, С. А. Толкачев // Интернет-издание „Капитал страны”. – информация с сайта 14.03.2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.kapital-rus.ru/articles/article/203298

215. Шингур Л. Сталева мережа. Торгівля металом через Інтернет зручніша і дешевша за традиційну / Любов Шингур // Український діловий тижневик „Галицькі контракти”. – 2000. – № 31 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kontrakty.com.ua/ukr/gc/nomer/2000/2000-31/>

216. Эвод Илайес. Электронная коммерция. Практическое руководство : Пер. с англ. / Илайес Эвод. – СПб. : ООО „ДиаСофтЮП”, 2002. – 608 с.

217. Электронная коммерция в Украине (краткая версия отчета) 2009-2011 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gemius.com.ua/ua/raporty/2011-05/03>

218. Электронная коммерция в Украине [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gemius.com.ua/ua/raporty/2013>

219. Электронная коммерция и ее налогообложение // Материал подготовлен компанией Roche&Duffay [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.roche-duffay.ru/articles/e_commerce.htm

220. Юргелевич С. Правові аспекти електронної комерції / Сергій Юргелевич [текст] // Вісник Національного банку України. – 2001. – № 4. – С. 32–35.

221. Юрчук Г. В. Развитие финансовых услуг на основе систем электронного бизнеса : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 „Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Г. В. Юрчук. – Суми, 2003. – 20. [1] с.

222. Юрчук Г. Електронна комерція та її перспективи для банківської системи / Галина Юрчук / ч. 1 : Електронна комерція як частина світової

економіки [текст] // Вісник Національного банку України. – 2000. – № 9. – С. 20–25.

223. Юрчук Г. Електронна комерція та її перспективи для банківської системи України / Галина Юрчук / ч. 2 : Перспективи Інтернету та е-комерції в Україні [текст] // Вісник Національного банку України. – 2000. – № 10. – С. 29–33.

224. Юрчук Г. Мережа Інтернет – сучасний канал і середовище надання фінансових послуг / Юрчук Галина [текст]. – Вісник Національного банку України. – 2002. – № 7. – С. 52–58.

225. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : [навч. посібн.] / Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – С. 18.

226. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://yyju.ru>

227. A coherent framework for building trust in the Digital Single Market for e-commerce and online services // Commission Communication to the European Parliament, the Council, the Economic and social Committee and the Committee of the regions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/internal_market/e-commerce/docs/communication2012/COM2011_942_en.pdf

228. Castells Manuel, The Information Age: Economy, Society and Culture, 3 volumes. Oxford: Blackwell. – 1996-98.

229. Central Europe B2C E-commerce Report 2014. – р. 65. – Р. 12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ecommerce-europe.eu/>

230. Council Directive 2002/38EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2002/l_128/l_12820020515en00410044.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2002/l_128/l_12820020515en00410044.pdf)

231. COUNCIL DIRECTIVE 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax refunds / Official Journal of the European Union. – 09.05.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:0020:EN:PDF>

232. Dierickx D. Combatting Fiscal Fraud in E-Commerce by Creating “Internet Service Centers” and “Trust Labels” / Dierickx Dirk // TAX TRIBUNE. Magazine of the Intra-European Organisation of Tax Administrations. – 2011. – № 28. – С. 131–133 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1401_v1.pdf

233. Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate / Brussels, 24.6.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0331:FIN:EN:PDF>

234. Directive 2006/123/EC of the Parliament and of the Council of 12 December 2006 on services in the internal market, OJ L 376, 27.12.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ec.europa.eu>

235. Eastern Tax Enlightenment // The Wall Street Journal Europe. – 2003.

236. E-commerce and Development Report 2001. – N.Y., Geneva, 2001. – С. 21.

237. European B2C E-commerce Report 2014 [Електронний ресурс]. – 40 p. – Режим доступу : <http://www.ecommerce-europe.eu/website/documents/b2c-ecommerce-report-2014-light-346461464613>

238. Gemius: за год аудиторія Уанета виросла на 1,5 млн [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://proit.com.ua/news/internet/2014/02/21/170004.html>

239. Internet Economy Reported Contributing to 4.7% of US '10 GDP [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.marketingcharts.com/direct/internet-economy-found-contributing-to-almost-5-of-us-gdp-in-10-21549/bcg-internet-economy-percentage-of-gdp-in2010-march2012jpg/>

240. Internet matters: The Net's sweeping impact on growth, jobs and prosperity (доповідь). – травень 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mckinsey.com/Insights/MGI/Research>

241. Kalakota R., Whinston A. Electronic commerce: A Manager's Guide / R. Kalakota, A. Whinston. – Addison-Wesley, 1997. – P. 461.

242. Kalakota R., Whinston A. Frontiers of electronic commerce / R. Kalakota, A. Whinston. – Addison-Wesley, 1996. – P. 487.

243. Negroponte N. Being Digital / Nicholas Negroponte. – 1995. – 255 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://archives.obs-us.com/obs/english/books/nn/bdcont.htm>

244. Peha J. M. US Advisory Commission on Electronic Commerce / J. Peha M., 1999.

245. Schonfeld E. Forrester Forecast: Online Retail Sales Will Grow To \$250 Billion By 2014 / Erick Schonfeld [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://techcrunch.com/2010/03/08/forrester-forecast-online-retail-sales-will-grow-to-250-billion-by-2014/>

246. Schumpeter in the History of Ideas / Ed. by Y. Shionoya and M. Perlman. – Ann Arbor : The University of Michigan Press, 1977. – P. 79.

247. Strauss, Judy and Frost, Raymond E-marketing. – Upper Saddle River : Prentice-Hall, 2001. – 519 p.

248. Summer A., Duncan Gr. E-commerce. Электронная коммерция. Маркетинг : Пятая волна / A. Summer, Gr. Duncan. – М., 1999.

249. Tanzi V. Globalization and the Work of Fiscal Termites // IMF Working Paper 00/181. Washington: International Monetary Fund, 2000.

250. The International Fiscal Association, Sprague, Gary D. and Michael P. Boyle, „General Report of the International Seminar on Taxation of Income Derived from Electronic Commerce”, held at San Francisco, USA, IFA (2001), Proceedings of the Seminar, Kluwer, The Netherlands. – P. 21–30.

251. The Internet Tax Freedom Act Amendments Act of 2007, Public Law No: 110-108 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=110congbills&docid=f:h3678enr.txt.pdf>.

252. Top 10 Internet Countries in Europe // Internet World Stats. – 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.internetworldstats.com/stats4.htm>

253. Towards a European Research Area: Science, Technology and Innovation. Key Figures 2003–2004. – Luxembourg, 2003. – С. 48.

254. VAT Directive 2006/112/EC [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ec.europa.eu>

255. VAT: New rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_en.htm

256. Wagenaar S., Steegstra F. Supervising companies with e-commerce activities / Stefan Wagenaar, Fred Steegstra // TAX TRIBUNE. Magazine of the Intra-European Organisation of Tax Administrations. – 2011. – № 28. – С. 134-139 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1401_v1.pdf

257. Winters T., Davie W., Weidenhamer D. Quarterly retail e-commerce sales 4th quarter 2011 [Электронный ресурс] U.S. Census Bureau News ; U.S. Department of Commerce, Washington, for immediate release thursday, 2012. – Режим доступа : http://www.census.gov/retail/mrts/www/data/pdf/ec_current.pdf

258. Winters T., Davie W., Weidenhamer D. Quarterly retail e-commerce sales 4th quarter 2014 [Электронный ресурс] U.S. Census Bureau News ; U.S. Department of Commerce, Washington. FOR IMMEDIATE RELEASE THURSDAY, 2014. – Режим доступа : http://www.census.gov/retail/mrts/www/data/pdf/ec_current.pdf

259. Zwass V. Electronic Commerce: Structures and Issues / Zwass V. // International Journal of Electronic Commerce [Электронный ресурс]. – 1996. –

Vol. 1. – № 1, Fall. – P. 3–23. – Режим доступа : <http://www.gvsu.edu/ssd/ijec/v1n1/p003full.html>.

260. European B2C E-commerce Report 2016 [Электронный ресурс]. – 129 p. – Режим доступа : <https://www.ecommerce-europe.eu/app/uploads/2016/07/European-B2C-E-commerce-Report-2016-Light-Version-FINAL.pdf>

ДОДАТКИ

Визначення понять „електронна комерція” та „електронна торгівля” у літературі

№ з/п	Визначення	Джерело
1	2	3
1.	Електронна комерція – це купівля-продаж інформації, продукції та послуг через комп'ютерні мережі”.	Kalakota R., Whinston A. <i>Frontiers of electronic commerce</i> / R. Kalakota, A. Whinston. – Addison-Wesley, 1996. – P. 487.
2.	Електронна торгівля – це розподіл ділової інформації, відносин оточення бізнесу і проведення ділових угод за допомогою телекомунікаційних мереж. ЕК тут включає відносини купівлі-продажу й угоди між компаніями, а також загальні процеси, які підтримують торгівлю в межах окремих фірм.	Zwass V. <i>Electronic Commerce: Structures and Issues</i> / Zwass V. // <i>International Journal of Electronic Commerce</i> [Електронний ресурс]. – 1996. – Vol. 1. – № 1, Fall. – P. 3–23. – Режим доступу : http://www.gvsu.edu/ssd/ijec/v1n1/p003full.html .
3.	Електронна комерція – це будь-яка форма бізнес-процесу, в якому взаємодія між суб'єктами відбувається електронним шляхом (з використанням Інтернет-технологій). Електронна торгівля – процес купівлі-продажу товарів чи послуг, в якому весь цикл комерційної транзакції чи її частина здійснюється в електронному вигляді.	Summer A., Duncan Gr. <i>E-commerce. Электронная коммерция. Маркетинг : Пятая волна</i> / A. Symmer, Gr. Duncan. – М., 1999.
4.	Електронна комерція – торгова діяльність, яка має основною метою отримання прибутку та ґрунтується на комплексній автоматизації комерційного циклу за рахунок використання засобів обчислювальної техніки.	Інформатика для юристів і економістів [под ред. С.В. Симоновича]. – СПб. : Питер, 2001. – 687 с.
5.	Електронна комерція – придбання чи продаж товару за допомогою електронних носіїв, чи через мережу, подібну до Інтернет. Дане поняття може включати в себе замовлення, оплату та доставку товарів або послуг тощо.	Електронна комерція: Навч. посібник / А. М. Береза, І. А. Козак, Ф. А. Шевченко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 7-10.
6.	Електронна економічна діяльність (електронна комерція) – підприємницька діяльність, а також пов'язана з нею невідприсмицька діяльність (будь-яка не заборонена законом економічна діяльність), що здійснюється у принципово новому, електронному вигляді – з використанням сучасних комунікаційних засобів, у тому числі, в інформаційному середовищі глобальної комп'ютерної мережі Інтернет.	Тедеев А. А. <i>Электронная коммерция (электронная экономическая деятельность): правовое регулирование и налогообложение</i> / Астамур Анатолевич Тедеев. – М. : Приориздат, 2002. – С. 207.
7.	Електронна комерція – різновид бізнес-активності, в якій взаємодія суб'єктів бізнесу з купівлі-продажу товарів і послуг (як матеріальних так і інформаційних) здійснюється з допомогою глобальної комп'ютерної мережі Інтернет або будь-якої іншої інформаційної мережі.	Макарова М. В. <i>Електронна комерція : посібник для студентів вищих навчальних закладів</i> . – К. : Видавничий центр „Академія”, 2002. – 272 с.
8.	Електронна комерція – метод купівлі (продажу) продукції, послуг та інформації через інформаційно-комп'ютерні мережі.	Юрчук Г. В. <i>Развиток финансовых услуг на основе систем электронного бизнеса : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.04.01 „Финанси, грошовий обіг і кредит”</i> / Г. В. Юрчук. – Суми, 2003. – 20. [1] с.
9.	Електронна комерція – будь-які форми комерційної угоди, яка проводиться за допомогою інформаційних мереж. Електронна комерція – це частина електронного бізнесу.	Ильичев С. К. <i>Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции</i> / С. К. Ильичев. – М. : Маркет ДС, 2004. – 188 с.

Продовження додатка А

10.	Електронна комерція – сукупність процесів підприємницької діяльності в електронному середовищі з використанням сучасних інформаційних технологій, де в якості економічного інструменту здійснення вказаних процесів є глобальна комп'ютерна мережа Інтернет.	Писаренко Ж. В. Налогообложение операций электронной коммерции в условиях глобализации: дисс. канд. экон. наук. 08.00.14 – мировая экономика; 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит / Жанна Викторовна Писаренко. – С.-Петербург, 2005. – 168 с.
11.	Електронний бізнес (електронна комерція) – це всі форми ділових (комерційних) взаємодій (транзакцій) як між юридичними, так і між фізичними особами, що базуються на електронній обробці та передачі даних у вигляді тексту, звуку та графіки(відео). Електронна комерція також включає ефекти, які можуть справляти електронні обміни діловою інформацією на установи та технології підтримки та управління діловою активністю. Електронна торгівля – це всі форми ділових транзакцій між продавцем товарів/послуг та їх покупцем (споживачем), що базуються на електронній обробці та передачі даних у формі тексту, звуку та графічних зображень, включаючи при можливості і передачу купленого товару/надання послуги.	Ковтунець В. Правове забезпечення ведення електронного підприємництва / Володимир Ковтунець [Електронний ресурс]. – 2005. – Режим доступу : http://www.sluhannya.in.ua/forum/viewtopic.php?t=77
12.	Електронна комерція – це поняття, що описує процес купівлі-продажу або обміну виробів, послуг та інформації за допомогою глобальної мережі Інтернет	Грехов А. М. Е-комерція / А. М. Грехов : Навч. посіб. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2006. – 214 с.
13.	Електронна торгівля – форма ділової активності (бізнесу, підприємницької діяльності) за сферами економічної діяльності, змістом якої є будь-які операції, що здійснюються за цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товари, надання послуг та проведення робіт шляхом комп'ютерного програмування повідомлень за допомогою електронних носіїв, чи через мережу подібну до Інтернет, із використанням можливостей інформаційно-телекомунікаційних технологій.	Електронна торгівля (правовий аспект регулювання) : монографія / За заг. ред. д.ю.н., проф. Костицького В. В. / Новицький А. М., Гаркуша В. С., Новицька Н. Б. та ін. – К. : „МП Леся”, 2007. – 212 с.
14.	Електронна комерція – це електронна економічна діяльність, яка забезпечує повний цикл бізнес-процесів, що включають замовлення товарів (послуг), проведення платежів, доставку товарів (послуг) з використанням інформаційно-комунікаційних технологій і забезпечують передачу прав власності юридичних (фізичних) осіб іншим	Плескач В. Л. Електронна комерція: підручник / В. Л. Плескач, Т. Г. Затонацька. – К. : Знання, 2007. – 535 с.
15.	Електронна комерція – така форма постачання продукції, за якою вибір та замовлення товару здійснюється через комп'ютерні мережі, а розрахунки між покупцем і постачальником відбуваються з використанням електронних документів і(або) електронних засобів платежу. Відбувається створення вартості за рахунок використання цифрових технологій	Желіховський В. М. Правові засади електронної комерції в Україні : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 „адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / Вячеслав Михайлович Желіховський. – К., 2007. – 218 с.
16.	Електронна комерція – будь-яка форма діяльності юридичних і фізичних осіб, приватних підприємств, їх об'єднань, держав та муніципальних утворень, включаючи реалізацію товарів, виконання робіт, надання послуг, передачу майнових прав, з використанням мережі Інтернет, здійснення якої приводить до виникнення обставин, що мають вартісну, кількісну чи фізичну характеристику і можуть визнаватися об'єктами оподаткування відповідно до законодавства про податки і	Мелешенко И. П. Актуальные правовые проблемы международного налогообложения электронной коммерции : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 „Административное право; финансовое право; информационное право” / Иван Павлович Мелешенко. – Москва. – 2008. – С. 42.

	збори.	
17.	Електронна торгівля – це функціонування електронних магазинів для здійснення продажу (купівлі) товарів або пропонування послуг за допомогою Інтернет.	Електронна комерція: правові засади та заходи удосконалення : монографія / [Брижко В., Новицький А., Цимбалюк В., Швець М.]; за заг. ред. М. Швеця, Москаленко А., Гладківської О. – К. : НДЦПІ АПРн України, 2008. – 149 с.
18.	Електронна комерція – придбання (продаж) товару/послуги/інформації за допомогою електронних носіїв, або через мережу, подібну до Інтернет”. Це маркетинг, подача пропозицій, продаж, здача в оренду, надання ліцензій, постачання товарів, послуг або інформації, з використанням комп’ютерних мереж або Інтернету.	Висоцька В. Особливості проектування та впровадження систем електронної комерції / В. Висоцька // Вісник Національного університету „Львівська політехніка”. Комп’ютерні науки та інформаційні технології. – 2008. – № 629. – С. 34–45.
19.	Електронна комерція – сукупність суспільних відносин у сфері продажу товарів, надання послуг та виконання робіт з використанням засобів телекомунікації, а також містить відносини, пов’язані з наданням фінансових послуг, зокрема, здійснення переказу коштів, електронні платіжні системи є обслуговуючим засобом електронної комерції.	Правове регулювання електронної комерції : монографія / [Л. Д. Тимченко, П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул та ін.]; за ред. Л. Д. Тимченко. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України. – 2008. – 236 с.
20.	Термін „електронна комерція” стосується тільки тих комерційних трансакцій, при здійсненні яких замовлення товару чи послуги відбувається в електронній формі, а його доставка виконується в електронному (цифровому) вигляді або в матеріальному, та можуть здійснюватися у відкритій мережі, яка використовує неprivатні протоколи (Інтернет), чи в приватній мережі (Інтранет, Екстранет).	Звіт Міжнародної податкової асоціації
21.	Електронна комерція – будь-який вид підприємницької діяльності, який здійснюється в одній чи декількох із існуючих форм (електронний магазин, електронний аукціон, електронний торговельний майданчик, корпоративний портал) з використанням глобальних комп’ютерних мереж. Електронна торгівля – будь-який вид підприємницької діяльності з метою реалізації товарів (послуг), що здійснюється за допомогою електронного магазину з використанням глобальних комп’ютерних мереж.	Фролова Л. В. Налогообложение электронной торговли : дис. ... кандидата экон. наук : 08.00.10 „Финансы, денежное обращение и кредит” / Людмила Вячеславовна Фролова. – Саратов. – 2009. – С. 142.
22.	Електронна комерція – електронна комерція - відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов’язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов’язки майнового характеру. Електронна торгівля – господарська діяльність у сфері електронної купівлі-продажу, реалізації товарів дистанційним способом покупцю шляхом вчинення електронних правочинів із використанням інформаційно-телекомунікаційних систем.	ЗУ „Про електронну комерцію” № 675-VIII від 03.09.2015 р.
23.	Електронна комерція – будь-який вид підприємницької діяльності, що здійснюється в електронній формі з використанням комп’ютерних мереж.	Корень А. В. Налогообложение субъектов электронной коммерции : проблемы и перспективы / А. В. Корень [Текст] : монография. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2011. – 176 с.

Семантичний аналіз поняття „Електронна комерція”

Додаток Б

Дані	Купівля-продаж інформації, продукції, послуг за допомогою комп'ютерні мережі	Взаємодія між суб'єктами – електронним шляхом у мережі Інтернет, інших мережі електронного зв'язку	Торгова діяльність. Основна діяльність отримання прибутку	Підприємства, що займає діяльність у сфері електронного зв'язку (залежно від законодавства)	Частина електронного бізнесу	Всі форми ділових (комерційних) взаємодій (гранікцій) між юридичними та фізичними особами	Сукупність суспільних відносин	Форми здійснення діяльності
Автори								
Калачова Р., Вінстон А. (1996) [242]	+							
Соммер А., Дункан Г. (1999) [248]	+	+		+				
Сімонович С. (2001) [83]	+		+					
Береза А., Козак І., Шевченко Ф. та ін. (2002) [64]	+	+						
Толєва А. (2002) [195]		+		+				
Максимова М. (2002) [108]	+	+						
Юрчук Г. (2003) [221]	+	+						
Львівська С. (2004) [77]		+		+	+			
Писаренко Ж. (2005) [133]		+		+				
Ковтунич В. (2005) [95]	+					+		
Грехов А. (2006) [45]	+	+						
Плескян В., Зягоняцька Т. (2007) [137]	+	+		+				
Желіховський В. (2007) [70]	+	+				+		
Мелешенко І. (2008) [110]	+	+				+		
Висоцька В. (2008) [34]	+	+						
Тимченко Л., Мельник П., Таралгул Л. та ін. (2008) [154]	+	+					+	
Міжнародна поліаткова асоціація	+	+						
Фролова Л. (2009) [208]		+		+				
ЗУ „Про електронну комерцію” [158]	+	+	+				+	
Корень А. (2011) [98]		+		+		+		

Продовження додатка Б

Семантичний аналіз поняття „електронна торгівля”

Ланки Автор	Проведення ділових угод за допомогою телекомунікаційних мереж	Купівля-продаж інформації, продукції та послуг через комп'ютерні мережі	Весь цикл комерційної транзакції чи її частина здійснюється в електронному вигляді	Всі форми ділових транзакцій між продавцем товарів/послуг та їх покупцем (споживачем)	Форма ділової активності (бізнесу, підприємницької діяльності) за сферами економічної діяльності	Форми здійснення діяльності
Звасс В. (1996) [259]	+	+	+			
Суммер А., Дункан Г. (1999) [248]		+	+			
Ковтунець В. (2005) [95]	+	+	+	+		
Новицький А., Гаркуша В., Новицька Н. та ін. (2007) [66]	+	+			+	
Брижко В., Новицький А., Цимбалюк В., Швель М. (2008) [65]		+				е-магазин
Фролова Л. (2009) [208]		+	+		+	е-магазин
ЗУ „Про електронну комерцію” № 675- VIII від 03.09.2015 р. [158]	+	+				+

Відмінності традиційної комерції від електронної комерції

Ознаки	Традиційна комерція	Електронна комерція
Документообіг	Паперовий	Електронний
Зв'язок із замовниками	Переговори в офісі, телефонний зв'язок, традиційна пошта	Використання електронних мереж, електронна пошта
Форма товару (робіт, послуг)	Матеріальні товари (роботи, послуги)	Електронні товари (роботи, послуги)
Реклама товару (робіт, послуг)	Реклама в ЗМІ	Електронна реклама (банерна реклама) та Інтернет-ЗМІ
Спосіб замовлення товару	Особисто у звичайному магазині чи офісі, телефонним зв'язком, поштою по каталогу	За допомогою ПК
Спосіб доставки товару	Самовивіз із магазину, поштою, авіо- та автотранспортном, залізничні перевезення, кур'єром	Електронною поштою (цифрові товари (роботи, послуги)). Самовивезення із магазину, поштою, авіо- та автотранспортном, залізничні перевезення, кур'єром (матеріальні товари)
Застосування сучасних ІКТ	Використання комп'ютерів у сфері бухгалтерського обліку	Взаємопов'язані автоматизовані робочі місця, що підключені до глобальної мережі через веб-сервер
Укладання угоди купівлі (продажу)	Партнерами в офісі (обов'язкова особиста присутність обох сторін у місці укладання угоди)	У режимі реального часу через мережу Інтернет. Глобалізація ринку
Засвідчення угоди	Мокра печатка і власноручний підпис	Електронний цифровий підпис
Обмін інформацією між клієнтами	В офісі та з використанням телекомунікаційного зв'язку	Транскордонний характер обміну та поширення інформації
Способи оплати замовлення	Використання готівки і традиційних банківських переказів	Використання електронних платіжних систем, зокрема „клієнт-банк”, е-банкінгу та електронних грошей. Використання сучасних електронних систем взаєморозрахунків
Заохочення споживачів	Сегментація споживачів або орієнтація на масового споживача	Орієнтація на задоволення персоналізованих потреб споживачів. Значна аудиторія споживачів та можливість її необмеженого збільшення
Організація працівників на підприємстві	Об'єднання працівників у межах підприємств	Мережеві організації, віртуальні підприємства або віртуальні робочі групи. Діяльність відбувається у віртуальному середовищі з використанням Інтернет
Розвиток бізнесу	Бізнес і безпека. Потребує значних капіталовкладень	Мобільність, готовність до ризику, постійне удосконалення, динамічність
Персонал	Ретельний підбір штату. Чисельність від 10 до 50 осіб, чи більше (за потреби)	Можливість працевлаштування осіб з фізичними вадами та виконання роботи на дому. Незначна чисельність працівників (1–5 осіб), або за потребою
Забезпечення виробництва	Наявність офісних приміщень, складів, транспорту	Наявність офісних приміщень, складів, транспорту – не обов'язкова
Реалізація бізнес-процесів	Реалізація всіх бізнес-процесів у межах підприємства	Аутсорсинг
Фінансові затрати на організацію бізнесу	Капітало-, енерго- матеріаломісткість	Знаннєві технології, інтелектуальна власність. Не потребує значних фінансових затрат
Форма організації	Традиційні підприємства	Веб-сайт
Оподаткування	Загальна чи спрощена система оподаткування	Специфічні засади оподаткування
Швидкість поширення інформації	Обмін і поширення інформації про угоду чи наявний товар потребує значної кількості часу	Обмін інформацією відбувається миттєво у режимі реального часу, кількість користувачів необмежена

Джерело: складено автором за даними [137].

Характеристика основних видів бізнес-систем електронної комерційної взаємодії

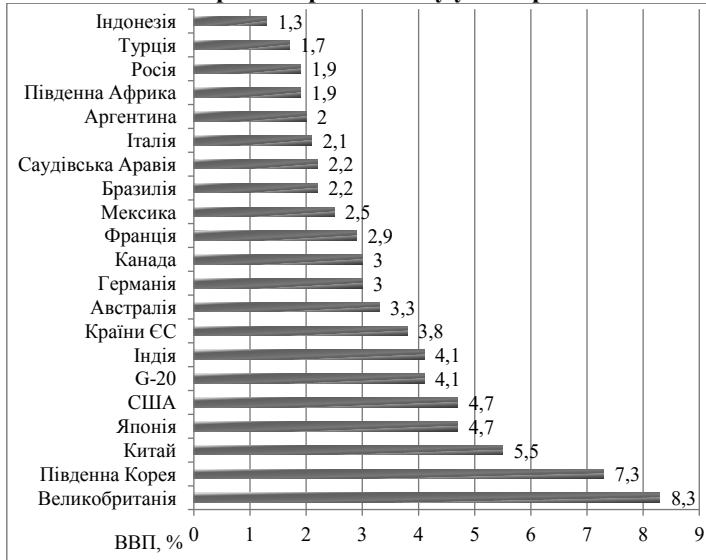
Вид	Ознаки	Характеристика
„Бізнес – бізнес” (business-to-business, B2B)	Взаємодія одного бізнесу з іншим, що включає усі рівні взаємодії між компаніями на міжкорпоративному ринку (інтернет-біржі, компанії виробники та продавці товарів і послуг)	Основні бізнес-процеси: реєстрація покупців (продавців) у бізнес-системі з дотриманням усіх встановлених вимог; розміщення (пошук) інформації в електронних каталогах; купівля (продаж) товарів (робіт, послуг); укладання угод, підтверджених електронним цифровим підписом (ЕЦП) і забезпечення їх виконання; обмін документацією; замовлення; фінансові потоки; зручний спосіб ознайомлення з товаром і цінами, доставки товарів (послуг) партнерам по бізнесу. Побудована на електронній оптовій торгівлі
„Бізнес – споживач” (business-to-consumer, B2C)	Взаємодія продавця і споживача	Придбання споживачем товарів (робіт, послуг), отримання консультацій та інше. Складові структури: інтерактивний веб-сайт, що містить інформацію про продукцію, товари (роботи, послуги) і виконує функцію вітрини магазину; хостинг сайту – фактичне розміщення сайту на сервері; офіс; служба доставки; підрозділ зі співпраці з постачальниками; налагоджена система прийому електронних платежів за товари (роботи, послуги); маркетингова служба. Побудована на електронній роздрібній торгівлі
„Бізнес – уряд” (business-to-government, B2G)	Взаємодія комерційних компаній з державними установами. Спеціальний вид торгівлі за замовленням державних організацій. Останнім часом Інтернет використовується урядами розвинених країн для проведення закупівель	Сприяло запровадженню подання електронної звітності (наприклад, податкової звітності) через Інтернет, що дозволяє значно спростити й прискорити обмін документами між суб'єктами господарської діяльності і контролюючими державними органами. Документи підписуються за допомогою ЕЦП (надає їм юридичної сили) і кодуються (захист від несанкціонованого доступу), а перевірка й обробка електронних документів може бути повністю автоматизованою
„Уряд – бізнес” (government-to-business, G2B)	Взаємодія державних установ з комерційними компаніями	Передбачає надання послуг державними органами бізнес-організаціям і включає: автоматизацію розрахунків з податків, сертифікацію, надання інформації з питань законодавства і права та інше
„Уряд – громадяни” (government-to-citizens, G2C)	Взаємодія державних установ і громадян з використанням Інтернет	Забезпечення вільного доступу громадян до необхідної інформації на сайтах державних установ. Передбачає надання державними установами послуг кінцевим споживачам через Інтернет (особливо в соціальній і податковій сферах): заповнення податкових декларацій та збирання податків; реєстрація транспорту; оплата комунальних послуг; надання інформації з питань законодавства і права (правові бази даних) та інше

Продовження додатка Г

„Державна установа – державна установа” (government-to-government, G2G)	Взаємодія державних установ між собою	Автоматизація відносин і документообігу між державними установами. Взаємодія в електронній формі може проходити між установами однієї держави та між установами різних держав. (Наприклад, стандарти документів для міжнародної торгівлі – UneDocs, розроблені Європейською економічною комісією ООН (UN ECE (United Nations Economic Commission for Europe))
„Споживач – споживач” (consumer-to-consumer, C2C)	Взаємодія споживачів між собою	Споживачі укладають між собою у електронний спосіб угоди щодо купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), обмінюються бізнес-інформацією тощо (електронні дошки оголошень де споживачі (продавці та покупці) розміщують) інформацію про товари (роботи, послуги)
„Споживач – державна установа” (consumer-to-government, C2G)	Взаємодія споживачів з державними установами	Передбачає надання громадянами послуг державі: електронне голосування; опитування громадської думки тощо
„Споживач – бізнес” (consumer-to-business, C2B)	Взаємодія споживачів і продавців	Дозволяє суб'єкту на спеціальному веб-сайті вказувати ціну за якою він хоче придбати (продати) товар (роботу, послугу). Таким чином формується попит
„Компанія – співробітник” (business-to-employee, B2E)	Внутрішньо-корпоративна бізнес-система	Забезпечує ефективну роботу персоналу, включає бізнес-процеси, що відбуваються у внутрішніх мережах та дозволяє здійснювати взаємодію через Інтернет між великою кількістю організацій (у т.ч. виробників, підрядників, поставщиків, споживачів)

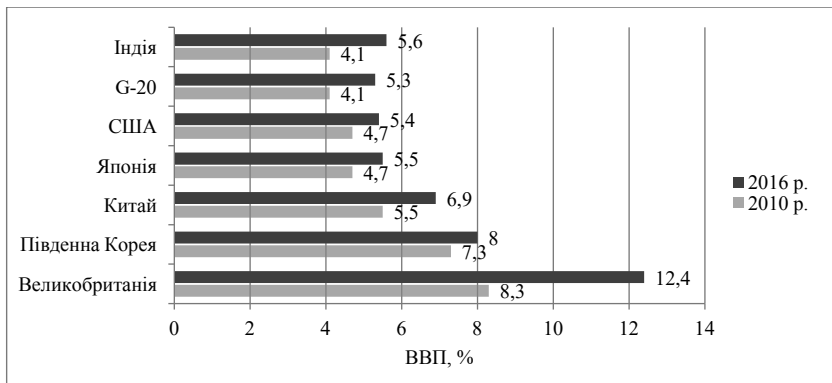
Джерело: складено за даними [46; 220; 137; 241; 216; 29; 3; 115; 34]

**Питома вага електронної комерції у ВВП
в окремих країнах світу у 2010 р.**



Джерело: складено за [239]

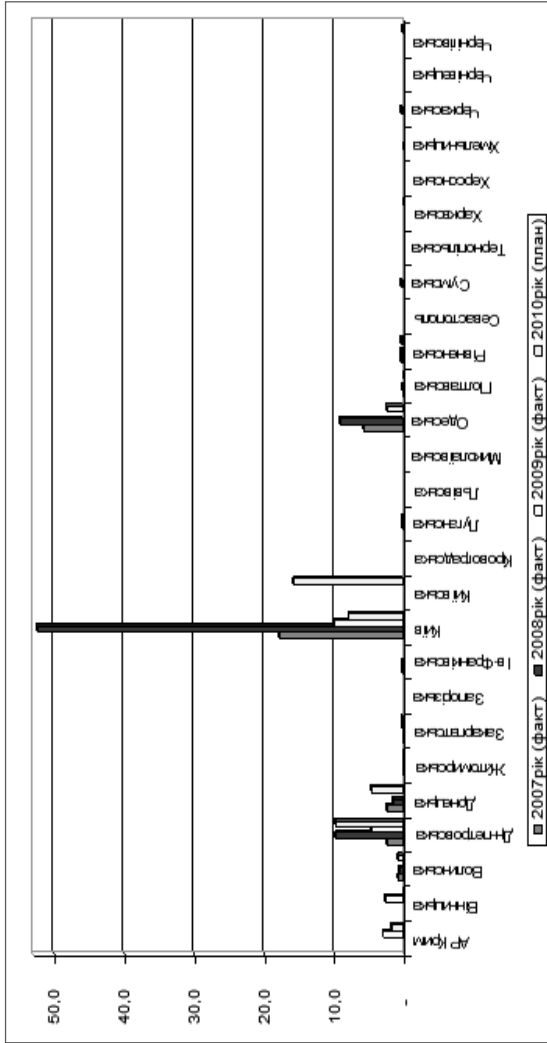
**Прогнозоване збільшення питомої ваги електронної комерції у ВВП
в окремих країнах світу до 2016 р.**



Джерело: [239]

Додаток Ж

Динаміка фінансування регіональних програм інформатизації у 2007–2010 роках (млн грн)



Джерело: Державне агентство з питань науки, інновацій та інформатизації України [88]

Додаток II

Доходи від надання послуг пошти та зв'язку в Україні у 2007–2014 рр.*

Показники	2007 р.				2008 р.				2009 р.				2010 р.			
	Доходи від надання послуг зв'язку – усього, млн грн ¹	У т.ч. населення	У % до 2006 р.		Доходи від надання послуг пошти та зв'язку – всього, млн грн ¹	У т.ч. населення	У % до 2007 р.		Доходи від надання послуг пошти та зв'язку – всього, млн грн ¹	У т.ч. населення	У % до 2008 р.		Доходи від надання послуг пошти та зв'язку – всього, млн грн ¹	У т.ч. населення	У % до 2009 р.	
			населення	усього			населення	усього			населення	усього			населення	усього
Послуги пошти та зв'язку, всього	39869,8	16126,3	119,4	120,7	46106,1	18732,1	114,1	115,4	46284,5	18074,8	97	91,9	47432,7	18029,1	100,9	106,3
У тому числі, комп'ютерного	1632,5	472,3	130	188,5	2415,7	953	148	201,8	3362,7	1630,6	139,2	171,1	4238,5	2277,3	126,1	139,8
з нього: надання доступу до мережі Інтернет	1375,7	468,2	130	189	2072,1	941,7	150,6	201,1	2865,8	1584,5	138,3	168,3	3799,9	2271,6	132,6	143,5

Продовження додатка II

Показники	2011 р.				2012 р.				2013 р.				2014 р.			
	Доходи від надання послуг пошти та зв'язку – всього, млн грн ¹	У т.ч. населення	У % до 2010 р.		Доходи від надання послуг пошти та зв'язку – всього, млн грн ¹	У т.ч. населення	У % до 2011 р.		Доходи від надання послуг пошти та зв'язку – всього, млн грн ¹	У т.ч. населення	У % до 2012 р.		Доходи від надання послуг пошти та зв'язку – всього, млн грн ¹	У т.ч. населення	У % до 2013 р.	
			населення	усього			населення	усього			населення	усього			населення	усього
Послуги пошти та зв'язку, всього	50280,7	18449,1	103,1	101,5	52271,1	33794,6	101,1	177,2	52492,3	33898,8	97,2	99,4	52434,0	32464,9	100,3	97,1
У тому числі, комп'ютерного	4749,3	2646,2	112,1	116,2	5401,6	2925,3	113,7	110,5	5697,2	3284,7	105,5	112,3	6190,4	3733,9	111,9	117,4
з нього: надання доступу до мережі Інтернет	4260,0	2640,7	112	116	4673,1	2919,5	109,7	110,6	4908,5	3275,1	105,0	112,2	5348,9	3728,7	112,6	117,6

* Урахуванням ПДВ

Джерело: Складено за даними Держстату України (<http://www.ukrstat.gov.ua/>)

Додаток К

Динаміка роздрібного товарообороту підприємств у регіонах України за 2011–2014 рр. (млн грн)

№ з/п	Регіони України	Роки											
		2011 р.			2012 р.			2013 р.			2014* р.		
		Роздріб- товаро- оборот, млн грн	У т.ч. продаж через мережу Інтернет, млн грн	Питома вага продажів через мережу Інтернет у загальному роздріб- ного товаро- обороті, %	Роздріб- товаро- оборот, млн грн	У т.ч. продаж через мережу Інтернет, млн грн	Питома вага продажів через мережу Інтернет у загальному роздріб- ного товаро- обороті, %	Роздріб- товаро- оборот, млн грн	У т.ч. продаж через мережу Інтернет, млн грн	Питома вага продажів через мережу Інтернет у загальному роздріб- ного товаро- обороті, %	Роздріб- товаро- оборот, млн грн	У т.ч. продаж через мережу Інтернет, млн грн	Питома вага продажів через мережу Інтернет у загальному роздріб- ного товаро- обороті, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	АР Крим	12862	4,37	0,03	16534	12,53	0,08	18169,6	24,5	0,13	0	0	0
2	Вінницька	7332,7	2,94	0,04	8322,5	3,19	0,06	8755,4	5,1	0,06	10043,3	13,19	0,13
3	Волинська	5907,8	2,41	0,04	7153	2,65	0,04	8165,7	6,6	0,08	9256,6	11,57	0,12
4	Дніпропетровська	29904,2	35,95	0,12	35035,1	39,73	0,11	37741,5	70,2	0,19	43052	85,73	0,20
5	Донецька	31326,7	68,28	0,22	37635,8	102,72	0,27	40157,3	85,7	0,21	28134,9	41,24	0,15
6	Житомирська	6567,7	1,62	0,02	7222	2,5	0,03	7914,1	3	0,04	9362,7	5,58	0,06
7	Закарпатська	7487	1,39	0,02	7709,2	1,78	0,02	8077,6	5,2	0,06	9744	15,8	0,16
8	Запорізька	13377,7	2,29	0,02	15994,9	3,95	0,02	17079,8	25,7	0,15	19675,7	45,28	0,23
9	Івано-Франківська	6375,3	1,95	0,03	7099	2,78	0,04	7537	5,6	0,07	9099,5	15,79	0,17
10	Київська	16331,7	78,22	0,48	20990,5	55	0,26	22533	27	0,12	25733,9	20,24	0,08
11	Кіровоградська	5324,2	2,25	0,04	6212,6	3,17	0,05	6532,8	3	0,05	7629	11,12	0,15
12	Луганська	11426,9	2,89	0,03	14160	5,83	0,04	14962	12,8	0,09	7592,2	15	0,20
13	Львівська	18179,9	0,13	0,00	19698,3	9	0,05	19776,6	11,9	0,06	23678,9	38,35	0,16
14	Миколаївська	7172,4	2,57	0,04	8316	7,39	0,09	8877,4	9,2	0,10	9893,1	24,66	0,25
15	Одеська	22806,3	2,75	0,01	26921,5	3,57	0,01	28902,7	26,7	0,09	31383,4	67,8	0,22
16	Полтавська	9064,6	3,48	0,04	10433,4	7,19	0,07	10857,7	5,5	0,05	12086,5	14,26	0,12

Продовження додатка К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
17	Рівненська	5545,2	1,43	0,03	6233,5	5,75	0,09	6667,5	6,9	0,10	8181,9	11,75	0,14
18	Сумська	4998,9	2,6	0,05	5813,9	5,87	0,10	6024,4	6,2	0,10	7053,9	6,45	0,09
19	Тернопільська	4704,2	1,53	0,03	4976,4	2,26	0,05	5046,8	2,2	0,04	6143,2	6,63	0,11
20	Харківська	22952,9	3,1	0,01	25895,5	2,64	0,01	27978,5	20,6	0,07	32053,1	92,23	0,29
21	Херсонська	6298,8	3,76	0,06	7295,1	6,44	0,09	7778,9	4,7	0,06	9196,6	11,79	0,13
22	Хмельницька	6544,6	0,01	0,00	7267,5	0	0,00	7481,9	5,5	0,07	8744	9,92	0,11
23	Черкаська	7096,9	1,47	0,02	7907,6	3,92	0,05	8421,8	6,8	0,08	9678,5	15,85	0,16
24	Чернівецька	4884,5	1,59	0,03	5076,2	3,71	0,07	5271,9	3,4	0,06	6520,9	12,99	0,20
25	Чернігівська	5463,8	2,42	0,04	6293,4	1,93	0,03	6791,9	4,6	0,07	7895,2	11,65	0,15
26	м. Київ	66033	312,33	0,47	73849,1	821,84	1,11	79717,2	1254,8	1,57	86509,8	1826,4	2,11
27	м. Севастополь	4089,1	0,42	0,01	5268,1	0,35	0,01	5859,5	6	0,10	0	0	0
	Україна, всього	350059,2	544,15	0,16	405113,9	1117,67	0,28	433090,7	1649,4	0,38	438342,7	2431,27	0,55

Джерело: складено за даними Державної служби статистики України

*2014 р. без урахування АР Крим та м. Севастополь, а також тимчасово окупованої східної частини України (Донецької та Луганської областей)

Додаток Л

**Надходження податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку
до Зведеного бюджету України у 2004–2014 рр. (млн грн)**

Показники	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Доходи Зведеного бюджету України, всього	91529,4	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0	272967,0	314506,3	398553,6	445525,2	442788,6	456067,3
Податкові надходження,	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2	234447,7	334691,9	360567,2	353968,1	367511,9
у т. ч.:											
ПДВ	16733,5	33803,7	50396,7	59382,8	92082,6	84596,7	86315,9	130093,8	138826,8	128269,3	139024,2
податок на прибуток підприємств	16161,7	23464,0	26172,0	34407,2	47856,8	33048,0	40359,1	55097,0	55793,0	54993,8	40201,4
єдиний податок	1049,4	1371,5	1348,1	1592,6	1854,4	1766,3	1895,3	1987,9	4815,6	6640,5	7413,2

Джерело: складено за даними Міністерства фінансів України [149]

Додаток М
Таблиця М. 1

Показники складати податку на прибуток підприємств (ППП) суб'єктами електронної комерції виду В2С в Україні у 2005–2014 рр. з урахуванням факторів впливу: наявності переллати, податкового боргу та фіскального ефекту з податку на прибуток підприємств (млн грн)

№ з/п	Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
1.	Фактичні надходження ППП від ЕК до Зведеного бюджету України (Фппп)	15,5	18,5	25,4	50,8	34,5	26,6	70,0	41,7	32,9	35,8
2.	Переллата з ППП від ЕК (Пппп)	0,46	0,45	6,60	0,99	1,81	1,49	5,17	2,05	1,0	1,63
3.	Податковий борг з ППП від ЕК (Пбппп)	0,27	2,13	2,44	2,30	0,31	0,80	32,60	1,23	11,0	4,23
4.	Скоригований фіскальний ефект з ППП від ЕК (ФЕлпп) (ФЕлпп = Фппп – Пппп + Пбппп)	15,3	20,2	21,2	52,1	33,0	25,9	97,5	40,3	42,9	38,4
5.	Перевищення потенційного фіскального ефекту ППП над фактичним з ППП від ЕК (ФЕлпп – Фппп)	-0,2	1,7	-4,2	1,3	-1,5	-0,7	27,4	-1,4	10,0	2,7
6.	Рівень реалізації фіскального потенціалу ППП від ЕК (ФЕлпп/Фппп)×100. %	98,8	109,1	83,6	102,6	95,6	97,4	139,2	96,7	130,4	107,4

Джерело: Розраховано за даними ДФС України [73]

Продовження додатка М
Таблиця М. 2

Показники слати податку на додану вартість (ПДВ) суб'єктами електронної комерції виду В2С в Україні у 2005–2014 рр. з урахуванням факторів впливу: наявності переплати, податкового боргу та фіскального ефекту з податку на додану вартість (млн грн)

№ з/п	Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
1.	Фактичні надходження ПДВ від ЕК В2С до Зведеного бюджету України (Флвд)	23,4	24,4	29,1	74,9	73,3	51,6	76,4	45,8	38,4	45,1
2.	Переплата з ПДВ від ЕК (Плвд)	3,1	2,5	4,4	1,7	1,9	2,9	12,6	2,77	2,1	1,3
3.	Податковий борг з ПДВ від ЕК (ПБлвд)	0,7	0,9	0,7	0,8	0,8	3,3	55,3	11,08	21,97	14,8
4.	Скоригований фіскальний ефект з ПДВ від ЕК (ФЕлвд = Флвд – Плвд + ПБлвд)	20,9	22,7	25,3	74,0	72,1	51,9	118,6	53,5	57,7	61,2
5.	Перевищення потенційного фіскального ефекту ПДВ над фактичним від ЕК (ФЕлвд – Флвд)	-2,4	-1,7	-3,7	-0,9	-1,2	0,4	42,2	7,7	19,2	16,1
6.	Рівень реалізації фіскального потенціалу ПДВ від ЕК (ФЕлвд/Флвд) × 100, %	89,9	93,1	87,3	98,8	98,4	100,7	156,0	118,1	151,8	135,7

Джерело: Розраховано за даними ДІФС України [73]

Продовження додатка М
Таблиця М.3

Показники слати єдиного податку (ЄП) суб'єктами електронної комерції виду В2С в Україні у 2005–2014 рр. з урахуванням факторів впливу: наявності переплати, податкового боргу та фіскального ефекту з єдиного податку (млн грн)

№ з/п	Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
1.	Фактичні надходження ЄП від ЕК В2С до Зведеного бюджету України (ФЄП)	3,91	4,03	4,12	4,63	4,53	4,84	6,54	3,46	3,98	4,8
2.	Переплата з ЄП від ЕК (ПЄП)	0,726	0,797	0,796	0,921	0,841	0,73	0,70	0,73	0,45	0,3
3.	Податковий борг з ЄП від ЕК (ПБЄП)	0,03	0,03	0,01	0,00	0,00	0,00	0,02	0,05	0,05	0,02
4.	Скоригований фіскальний ефект з ЄП від ЕК (ФЄЄП = ФЄП – ПЄП + ПБЄП)	3,2	3,3	3,3	3,7	3,7	4,11	5,87	2,78	3,59	4,50
5.	Певинщення потенційного фіскального ефекту над фактичним від ЕК (ФЄЄП – ФЄП)	-0,7	-0,8	-0,9	-0,9	-0,8	-0,7	-0,7	-0,7	-0,4	-0,3
6.	Рівень реалізації фіскального потенціалу ЄП від ЕК (ФЄЄП / ФЄП) × 100, %	82,1	82,3	81,0	79,2	80,2	81,5	85,0	89,7	80,3	90,2

Джерело: Розраховано за даними ДФС України [73]

Додаток Н
Таблиця Н. 1

Реалізація фіскальної спроможності податку на прибуток підприємств (ППП) сплаченого суб'єктами господарювання у сфері електронної комерції виду В2С та динаміка вграт бюджету від тіншового податку на прибуток підприємств від електронної комерції виду В2С в Україні у 2004–2014 рр.

Роки	Фактичні надходження ППП від ЕК (НПП), млн грн	Фактичні надходження ППП до Зведеного бюджету, млн грн	Частка ППП від ЕК у ППП Зведеного бюджету, %	ВВП, млн грн	Частка ППП Зведеного бюджету у ВВП, %	Рівень тіншової економіки		Втрати бюджету з ППП від ЕК у результаті існування тіншової економіки (ТиппЕК), млн грн	Коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності ППП від ЕК Кппп = (Нппп / (Нппп + ТиппЕК))
						% ВВП	млн грн		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2004	11,1	16161,7	0,069	324113	4,99	30,7	99502,7	3,41	0,77
2005	15,5	23464,0	0,066	441452	5,32	30,3	133760,0	4,70	0,77
2006	18,5	26172,0	0,071	544153	4,81	29,8	162157,6	5,51	0,77
2007	25,4	34407,2	0,074	720731	4,77	28,8	207570,5	7,32	0,78
2008	50,8	47856,8	0,106	948056	5,05	31,1	294845,4	15,80	0,76
2009	34,5	33048,0	0,104	913345	3,62	36,1	329717,5	12,45	0,73
2010	26,6	40359,1	0,066	1094607	3,69	40,2	440032,0	10,69	0,71
2011	70	55097,0	0,127	1313528	4,19	44,8	588460,5	31,36	0,69
2012	41,7	55793,0	0,075	1408889	3,96	45,3	638226,7	18,89	0,69
2013	32,9	54993,8	0,060	1465198	3,75	45,9	672525,9	15,10	0,69
2014	35,7	40201,4	0,089	1566728	2,57	46,4	726961,8	16,56	0,68

Розрахунок стовпчиків: 4 = 2 / 3 × 100 %;

6 = 3 / 5 × 100 %;

8 = 5 × 7 / 100 %;

9 = 8 × (6 / 100 %) × (4 / 100 %)

10 = 2 / (2 + 8)

Джерело: розраховано за даними ДФС України та Мініфін України [73; 149]

Продовження додатка Н.
Таблиця Н. 2

Реалізація фіскальної спроможності ПДВ сплаченого суб'єктами господарювання у сфері електронної комерції виду В2С та динаміка втрат бюджету від тиньового ПДВ від електронної комерції виду В2С в Україні у 2004–2014 рр.

Рок	Фактичні надходження ПДВ від ЕК (Ндв + Тдв), млн грн	Фактичний обсяг реалізації від ЕК, млн грн	Частка ПДВ у ЕК, %	Рівень тиньової економіки, % ВВП	Тиньовий обсяг реалізації від ЕК, млн грн	Втрати бюджету з ПДВ від ЕК у результаті існування тиньової економіки (Тдв), млн грн	Коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності ПДВ від ЕК К _{пдв} = (Ндв + Тдв)
1	2	3	4	5	6	7	8
2004	-9,4	438	-2,15	30,7	134	-2,89	0,77
2005	23,4	567	4,13	30,3	172	7,09	0,77
2006	24,4	771	3,16	29,8	230	7,27	0,77
2007	29,1	1064	2,73	28,8	306	8,38	0,78
2008	74,9	1171	6,40	31,1	364	23,29	0,76
2009	73,3	1702	4,31	36,1	614	26,46	0,73
2010	51,6	2601	1,98	40,2	1 046	20,74	0,71
2011	76,4	3012	2,54	44,8	1 349	34,23	0,69
2012	45,8	3624	1,26	45,3	1 642	20,75	0,69
2013	38,4	2014	1,91	45,9	924	17,63	0,69
2014	45,10	2431	1,86	46,4	1 128	20,93	0,68

*Розрахунок стовпів: Ст. 4 = Ст. 2 × 100 / ст. 3; Ст. 4 = Ст. 2 × 100; ст. 3; Ст. 6 = Ст. 3 × ст. 5 / 100; Ст. 7 = Ст. 6 × ст. 4 / 100; Ст. 8 = Ст. 2 / (ст. 2 + ст. 7)

Джерело: розраховано за даними ДФС України та Мініфін України [73; 149]

**Продовження долатка Н.
Таблиця Н. 3**

Реалізація фіскальної спроможності єдиного податку (ЄП) сплаченого суб'єктами господарювання у сфері електронної комерції виду В2С та динаміка витрат бюджету від тиньового єдиного податку від електронної комерції виду В2С в Україні у 2004–2014 рр.

Роки	Фактичні надходження ЄП від ЕК (Нсп), млн грн		Фактичний обсяг реалізації від ЕК, млн грн		Частка ЄП у ЕК, %		Рівень тиньової економіки, % ВВП		Тиньовий обсяг реалізації від ЕК, млн грн		Витрати бюджету з ЄП від ЕК у результаті існування тиньової економіки (Тсп), млн грн		Коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності ЄП від ЕК Ксп = (Нсп/(Нсп+Тсп))	
	2	3	4	5	6	7	8							
2004	3.5	438	0.80	30.7	134	1.07	0.77							
2005	3.9	567	0.69	30.3	172	1.18	0.77							
2006	4	771	0.52	29.8	230	1.19	0.77							
2007	4.1	1064	0.39	28.8	306	1.18	0.78							
2008	4.6	1171	0.39	31.1	364	1.43	0.76							
2009	4.5	1702	0.26	36.1	614	1.62	0.73							
2010	5.5	2601	0.21	40.2	1 046	2.21	0.71							
2011	6.5	3012	0.22	44.8	1 349	2.91	0.69							
2012	3.5	3624	0.10	45.3	1 642	1.59	0.69							
2013	4.1	2014	0.20	45.9	924	1.88	0.69							
2014	4.8	2431	0.20	46.4	1 128	2.23	0.68							

*Розрахунок стовпчиків: Ст. 4 = Ст. 2 × 100 / ст. 3; Ст. 4 = Ст. 2 × 100 / ст. 3; Ст. 6 = Ст. 3 × ст. 5 / 100; Ст. 7 = Ст. 6 × ст. 4 / 100; Ст. 8 = Ст. 7 / (ст. 2 + ст. 7).

Джерело: Розраховано за даними ДФС України та Мініфін України [73; 149].

Таблиця Н. 4

Прогноз фіскальної спроможності податків від ЕК та витрат бюджету в результаті існування тиньової економіки в Україні на 2015–2017рр.*

Роки	Податки від ЕК, млн грн				Обсяг реалізації в ЕК, млн грн	Частка тиньової економіки в ЕК, %	Тиньовий обсяг реалізації в ЕК, млн грн		Частка податків у ЕК, %				Тиньові податки, млн грн				Коефіцієнт фіскальної спроможності			
	ПНП	ПДВ	НПД	Нсп			ПНП	ПДВ	ПНП	ПДВ	Тер	ПДВ	Тер	ПНП	ПДВ	КФС	ПНП	ПДВ	КФС	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18			
2015	77.5	98.7	4.9	4956	46.8	2 319	1.56	1.99	0.10	36.27	46.19	2.29	0.68	0.68	0.69					
2016	96.3	120.4	5.2	6213	47.3	2 939	1.55	1.94	0.08	45.55	56.95	2.46	0.68	0.70						
2017	110.9	130.9	5.8	8872	47.5	4 214	1.25	1.48	0.07	52.68	62.18	2.76	0.68	0.71						

*Джерело: Розраховано автором

**Ставки єдиного податку для різних груп платників податку в Україні
станом на грудень 2014 року**

Характеристика ставок	Групи платників єдиного податку					
	1	2	3	4	5	6
Вид ставки	фіксована		відсоткова			
Розмір основної (базової) ставки	1–10 % розміру мінімальної заробітної плати	2–20 % розміру мінімальної заробітної плати	3 % від доходу – у разі сплати ПДВ або 5 % від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку		5 % від доходу – у разі сплати ПДВ або 7 % від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	
<i>Спеціальні ставки</i>						
При перевищенні гранично-припустимого для відповідної групи платників обсягу доходу	15 % від суми такого перевищення			6 % або 10 % від суми такого перевищення	15 % від суми такого перевищення	10 % або 14 % від суми такого перевищення
При отриманні доходів від діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку	15 % від суми такого доходу			х	15 % від суми такого перевищення	х
У разі отримання доходу, при застосуванні розрахунків не в грошовій формі	15 % від суми такого доходу			6 % або 10 % від суми такого доходу	15 % від суми такого перевищення	10 % або 14 % від суми такого доходу
У разі отримання доходу від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування	15 % від суми такого доходу			6 % або 10 % від суми такого доходу	15 % від суми такого перевищення	10 % або 14 % від суми такого доходу

Джерело: складено за даними [119, с. 403–404; 145].

Продовження додатка П
Таблиця П. 2

Ставки єдиного податку для різних груп платників податку в Україні станом на 2015 р.

Характеристика ставок	Групи платників єдиного податку			
	1	2	3	4
Вид ставки	фіксована		відсоткова	
Розмір основної (базової) ставки	до 10 % розміру мінімальної заробітної плати	до 20 % розміру мінімальної заробітної плати	2 % від доходу – у разі сплати ПДВ або 4 % від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	
<i>Спеціальні ставки</i>				
При перевищенні гранично-припустимого для відповідної групи платників обсягу доходу	15 % від суми такого перевищення			4% або 8% від суми такого перевищення
При отриманні доходів від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку	15 % від суми такого доходу		х	х
У разі отримання доходу, при застосуванні розрахунків не в грошовій формі	15 % від суми такого доходу			4% або 8% від суми такого доходу
У разі отримання доходу від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування	15 % від суми такого доходу		х	4% або 8% від суми такого доходу

¹ Джерело: складено за даними [145]

Продовження додатка П
Таблиця П. 3

Групування платників єдиного податку
відповідно до Податкового кодексу України станом на 2015 р.

Групи платників єдиного податку	Критерії платників єдиного податку		
	Гранична кількість найманих працівників, осіб	Граничний обсяг доходу*	Дозволені види діяльності
<i>Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, що діяла до 01.01.2012 р.</i>			
Фізичні особи-підприємці	не більше 10 (включаючи членів сімей)	не більше 500 тис. грн	будь-які види діяльності, крім заборонених для спрощеної системи оподаткування
Юридичні особи	не більше 50 осіб (середньооблікова кількість)	не більше 1 млн грн	
<i>Спрощена система оподаткування, обліку та звітності, що застосовувалася з 01.01.2012 р. до 01.01.2015 р.</i>			
1 група – фізичні особи-підприємці	використання праці найманих осіб не передбачене	не більше 150 тис. грн	виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та (або) надання побутових послуг населенню
2 група – фізичні особи-підприємці	не використовують працю найманих осіб, або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не більше 10 осіб	не більше 1 млн грн	надання послуг, у т. ч. побутових, платникам єдиного податку та (або) населенню, виробництво та (або) продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства
3 група – фізичні особи-підприємці	не використовують працю найманих осіб / або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не більше 20 осіб	не більше 3 млн грн	будь-які види діяльності, крім заборонених для спрощеної системи оподаткування
4 група – юридичні особи	не більше 50 осіб (середньооблікова кількість)	не більше 5 млн грн	
5 група – фізичні особи-підприємці	не використовують працю найманих осіб / або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена	не більше 20 млн грн	
6 група – юридичні особи	обмежень щодо кількості найманих працівників немає	не більше 20 млн грн	
<i>Оновлена спрощена система оподаткування, обліку та звітності, що застосовується з 01.01.2015 р.</i>			
1 група – фізичні особи-підприємці	не використовують працю найманих осіб	не більше 300 тис. грн	виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню
2 група – фізичні особи-підприємці	не використовують працю найманих осіб, або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не більше 10 осіб	не більше 1,5 млн грн	надання послуг, у т. ч. побутових, платникам єдиного податку та (або) населенню, виробництво та (або) продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства
3 група -	не використовують працю найманих осіб / або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена	не більше 20 млн грн**	будь-які види діяльності, крім заборонених для спрощеної системи оподаткування
фізичні особи-підприємці			
юридичні особи	обмежень щодо кількості найманих працівників немає		
4 група – сільськогосподарські товаровиробники	обмежень щодо кількості найманих працівників немає	обмежень щодо граничного обсягу доходу немає	сільськогосподарське товаровиробництво

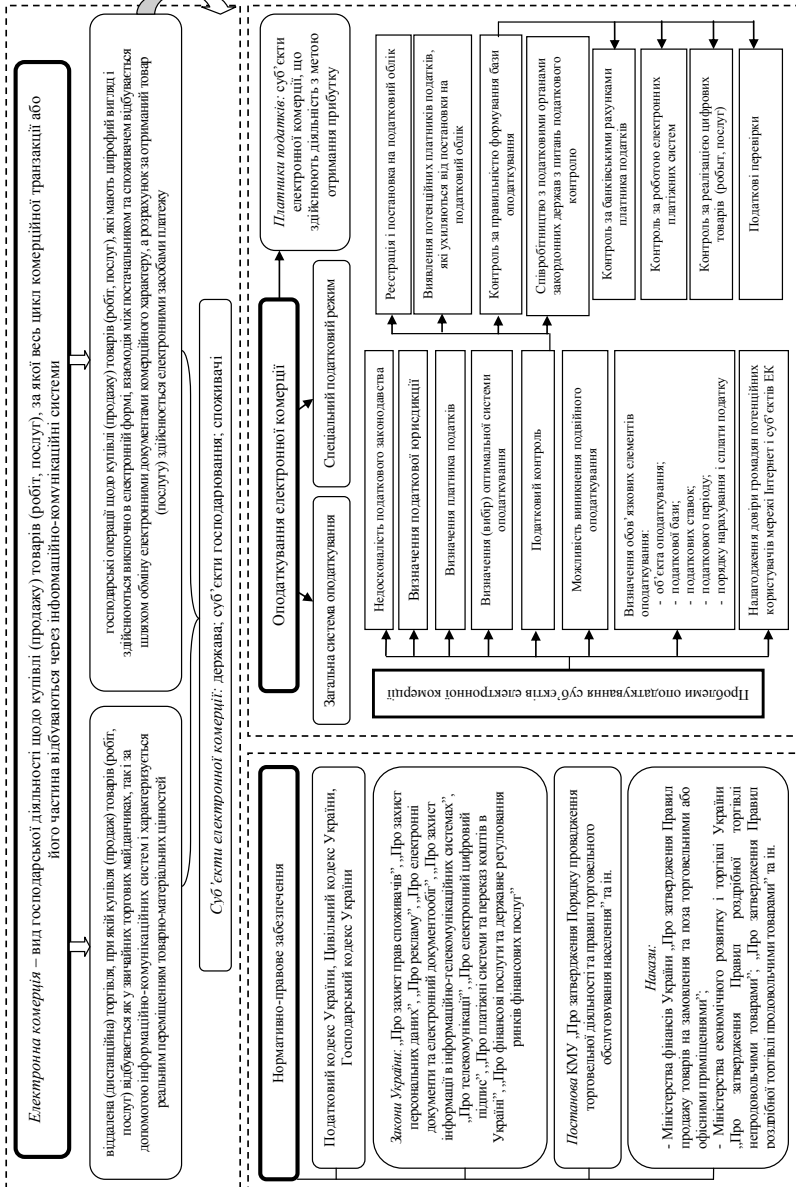
Джерело: складено за даними [119, с. 403–404; 145].

* До 01.01.2012 р. обмеження за масштабом діяльності відповідно до статті 1 Указу Президента України № 727 вимірювалося виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

**ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” від 24.12.2015 р. № 909-VIII обсяги граничного розміру доходів для третьої групи платників ЄП встановлено у розмірі 5 млн грн.

***Частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік має дорівнювати або перевищувати 75 %.

Сучасний стан електронної комерції в Україні



Додаток С
Таблиця С. 1

Динаміка номінальних макроекономічних показників в Україні за 2004–2014 рр. (млн грн)

Рік	Доходи населення	ВВП	Зарплата	М ₀	М ₁	М ₂	Індекс інфляції
2004	274241	345113	117227	42345	67090	125483	112,3
2005	381404	441452	160621	60231	98573	193145	110,3
2006	472061	544153	205120	74984	123276	259413	111,6
2007	623289	720731	278968	111119	181665	391 273	116,6
2008	845641	948056	366387	154759	225127	512527	122,3
2009	894286	913345	365300	157029	233748	484772	112,3
2010	1101175	1094607	449553	182990	289894	596841	109,1
2011	1266753	1313528	529133	192665	311047	681801	104,6
2012	1457864	1408889	609394	203245	323225	771126	99,8
2013	1548733	1465198	630734	237777	383821	906236	100,5
2014*	1531070	1566728	611656	282947	435475	955349	124,9

Джерело: складено за даними Національного банку України [123].

Таблиця С. 2

Динаміка реальних макроекономічних показників в Україні за 2004–2014 рр. (млн грн)

Рік	Доходи населення	ВВП	Зарплата	М ₀	М ₁	М ₂	Індекс інфляції
2004	244 204	307313,4	104387,4	37707,03	59741,76	111739,1	112,3
2005	345 788	400228,5	145621,9	54606,53	89368,09	175108,8	110,3
2006	422 994	487592,3	183 799	67189,96	110462,4	232448,9	111,6
2007	534 553	618122,6	239 252	95299,31	155801,9	335568,6	116,6
2008	691 448	775188,9	299 581	126540,5	184077,7	419073,6	122,3
2009	796 337	813308,1	325 289	139829,9	208146	431675,9	112,3
2010	1 009 326	989318,1	412 056	167726,9	265714	547058,7	109,1
2011	1 211 045	1242821,2	505 863	184192,2	297368,1	651817,4	104,6
2012	1 460 786	1407484,3	610 615	203652,3	323872,7	772671,3	99,8
2013	1 541 028	1457908,4	627 596	236594,03	381911,4	901727,36	100,5
2014*	1 225 837	1254386,1	489 717	226538,83	348658,9	764891,11	124,9

Джерело: складено за даними Національного банку України [123].

Таблиця С. 3

Динаміка номінального обсягу реалізації у сфері ЕК виду В2С та надходження податків від цієї діяльності в Україні за 2004–2014рр. (млн грн)

Рік	Обсяг реалізації від ЕК	Надходження податків від ЕК			Тіньові податки від ЕК		
		ПНП	ПДВ	ЄП	ПНП	ПДВ	ЄП
2004	491,8741	11,1	-9,4	3,5	3,41	-2,89	1,07
2005	625,4013	15,5	23,4	3,9	4,70	7,09	1,18
2006	860,4362	18,5	24,4	4	5,51	7,27	1,19
2007	1240,6241	25,4	29,1	4,1	7,32	8,38	1,18
2008	1432,1331	50,8	74,9	4,6	15,80	23,29	1,43
2009	1909,1004	34,5	73,3	4,5	12,45	26,46	1,62
2010	2836,6003	26,6	51,6	5,5	10,69	20,74	2,21
2011	3138,0002	70	76,4	6,5	31,36	34,23	2,91
2012	3616,7522	41,7	45,8	3,5	18,89	20,75	1,59
2013	2024,5736	32,9	38,4	4,1	15,10	17,63	1,88
2014*	3014,2127	35,73	45,10	4,8	16,58	20,93	2,23

Джерело: складено та розраховано за даними ДФС України, Держстату України

**Дані наведені без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини Луганської і Донецької обл.*

Продовження додатка С

Таблиця С. 4

Динаміка реальних обсягів реалізації ЕК та податків, а також тіншові податки, що сплачені суб'єктами ЕК в Україні за 2004–2014рр. (млн грн)

Рік	Обсяг реалізації від ЕК	Надходження податків від ЕК			Тіншові податки від ЕК		
		ППП	ПДВ	ЄП	ППП	ПДВ	ЄП
2004	390,0267	9,884	-8,371	3,117	3,04	-2,57	0,95
2005	514,0526	14,052	21,214	3,535	4,26	6,43	1,07
2006	690,8602	16,577	21,863	3,584	4,94	6,51	1,07
2007	912,5214	21,783	24,957	3,516	6,28	7,19	1,01
2008	957,4816	41,537	61,242	3,761	12,92	19,04	1,17
2009	1513,802	30,721	65,271	4,007	11,09	23,56	1,44
2010	2383,135	24,381	47,296	5,041	9,80	19,01	2,03
2011	2868,069	66,921	73,041	6,214	29,98	32,72	2,78
2012	3631,263	41,783	45,891	3,507	18,93	20,79	1,59
2013	2004,478	32,736	38,209	3,981	15,02	17,54	1,87
2014*	2431,266	32,130	40,580	4,462	14,91	18,82	2,01

Джерело: складено та розраховано за даними ДФС України, Держстату України

Таблиця С. 5

Вихідні дані для моделі податку на прибуток підприємств від ЕК (млн грн)

№ п/п	Рік	PP	VEC	MI	VVP	F1	F2	F3	Fitted	Residual
1	2004	9,884	390,0267	59741,76	307313,4	0	0	1	9,884	-4,6E-14
2	2005	14,052	514,0526	89368,09	400228,5	0	0	0	15,572	-1,52056
3	2006	16,577	690,8602	110462,4	487592,3	0	0	0	15,247	1,32979
4	2007	21,783	912,5214	155801,9	618122,6	0	0	1	21,783	-7,1E-15
5	2008	41,537	957,4816	184077,7	775188,9	1	0	0	39,007	-2,1E-14
6	2009	30,721	1513,802	208146	813308,1	0	0	0	30,142	0,579004
7	2010	24,381	2383,135	265714	989318,1	0	1	0	24,381	8,53E-14
8	2011	66,921	2868,069	297368,1	1242821,2	1	0	0	64,921	5,68E-14
9	2012	41,783	3631,263	323872,7	1407484,3	0	0	0	41,938	-0,15503
10	2013	32,736	2004,478	381911,4	1457908,4	0	1	0	32,736	6,39E-14
11	2014	32,130	1932,186	348658,9	1254386,1	0	0	0	33,363	-0,23321

Таблиця С. 6

Вихідні дані для моделі ПДВ від ЕК (млн грн)

№ п/п	Рік	PDV	VEC	F1	Fitted	Residual
1	2004	-8,371	390,0267	0	9,884	-4,6E-14
2	2005	21,214	514,0526	0	15,572	-1,52056
3	2006	21,863	690,8602	0	15,247	1,32979
4	2007	24,957	912,5214	0	21,783	-7,1E-15
5	2008	61,242	957,4816	1	39,007	-2,1E-14
6	2009	65,271	1513,802	1	30,142	0,579004
7	2010	47,296	2383,135	0	24,381	8,53E-14
8	2011	73,041	2868,069	1	64,921	5,68E-14
9	2012	45,891	3631,263	0	41,938	-0,15503
10	2013	38,209	2004,478	0	32,736	6,39E-14
11	2014	40,580	1932,186	0	33,363	-0,23321

Продовження додатка С
Таблиця С. 7

Вихідні дані для моделі ЄП від ЕК (млн грн)

№ п/п	Рік	EP	VEC	ZP	F1	F2	Fitted	Residual
1	2004	3,117	390,02671	104387,4	0	0	3,314826	-0,19783
2	2005	3,535	514,05258	145621,9	1	0	3,535	6,22E-15
3	2006	3,584	690,86022	183799	0	0	3,406618	0,077382
4	2007	3,516	912,52144	239252	0	1	3,516	-5,3E-15
5	2008	3,761	957,4816	299581	1	0	3,604289	0,186711
6	2009	4,007	1513,8023	325289	0	1	4,007	-2E-14
7	2010	5,041	2383,1347	412056	0	0	5,2778	-0,0368
8	2011	6,214	2868,0688	505863	1	0	6,014	0,41
9	2012	3,507	3631,2625	610615	0	1	3,307	-1,9E-14
11	2014	4,462	1932,1857	489717	0	0	4,347043	0,114957

Таблиця С. 8

**Прогноз економічних показників в Україні
на 2015–2017рр. (млн грн)**

Рік	Доходи населення	ВВП	Зарплата	M ₁
2015	1580349	2017647	632 546	470534
2016	1648732	2245720	663 447	502361
2017	1650025	2536800	689 475	520398

Джерело: складено за даними Національного банку України та Кабінету Міністрів України [173; 170]

Таблиця С. 9

Прогноз обсягів реалізації від ЕК на 2015–2017рр. (млн грн)

Рік	Обсяг реалізації від ЕК
2015	4956
2016	6213
2017	8872

Джерело: розраховано за моделлю (2.9)

Таблиця С.10

Прогноз обсягів надходження податків від ЕК на 2015–2017 рр. (млн грн)

Рік	ППП	ПДВ	ЄП
2015	77,5	98,7	4,9
2016	96,3	120,4	5,2
2017	110,9	130,9	5,8

Джерело: розраховано за моделями (2.4), (2.5), (2.7) та табл. С. 8, С. 9 додатка С

Додаток Т

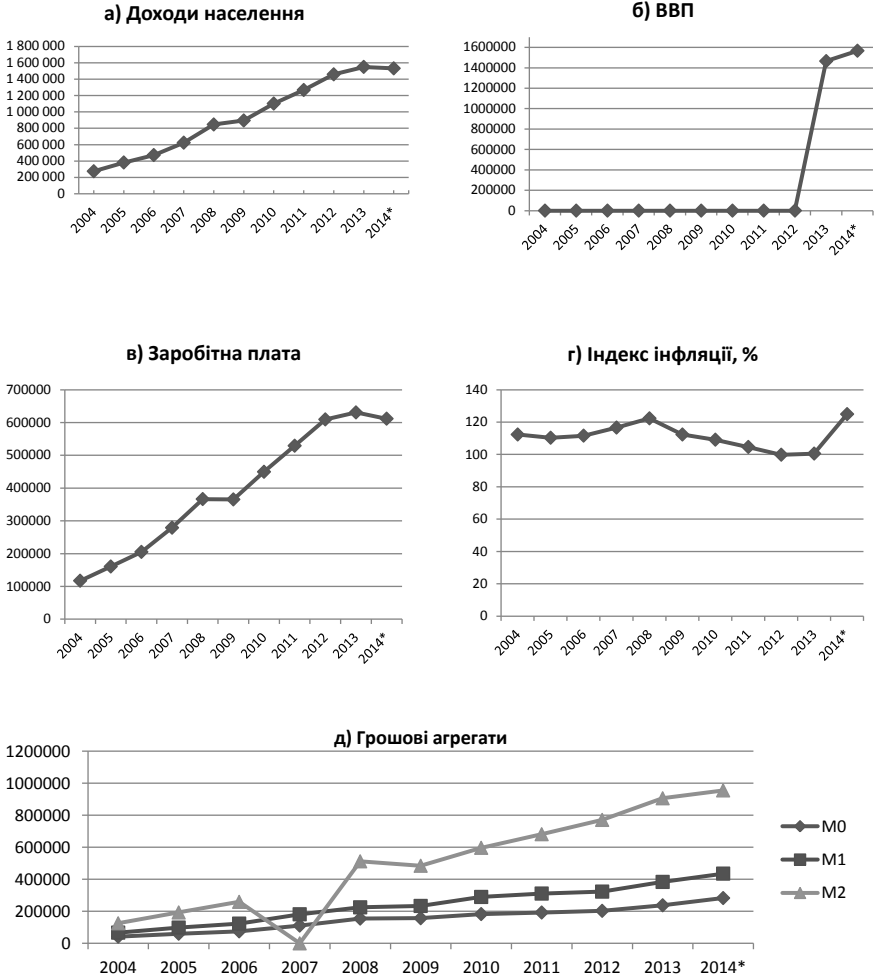
Локалізація обсягів продажу електронної комерції щодо кількості користувачів Інтернет та доходів населення

Регіон	Користувачі Інтернет				Доходи населення				Структура роздрібного товарообороту, %				Структура обсягу ЕК, %				Коефіцієнт локалізації обсягу продажу ЕК щодо кількості інтернет-користувачів				Коефіцієнт локалізації обсягу продажу ЕК щодо доходів населення			
	тис. осіб		%		млн грн		%		2012		2014		2012		2014		2012		2014		2012		2014	
	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19						
Україна	46713,47	54500	1000	1457864,0	1531070,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	0,12	0,33	0,09	0,17							
Вінницька	110,9	90,3	2,4	1,7	44265,0	49754,0	3,0	3,25	2,05	2,29	0,29	0,54	0,12	0,42	0,13	0,48	0,26							
Волинська	53,6	61,4	1,1	1,1	25741,0	28329,0	1,8	1,85	1,77	2,11	0,24	0,48	0,21	0,77	0,48	0,71	0,44							
Дніпропетровська	175,6	270,9	3,8	5,0	118823,0	139018,0	8,2	9,08	8,65	9,82	3,55	3,53	0,95	0,71	0,44	0,39	0,18							
Донецька	311,9	316,8	6,7	5,8	158603,0	140525,0	10,8	9,18	9,29	6,42	9,19	1,70	1,38	0,29	0,85	0,18	0,09							
Житомирська	43,2	49,7	0,9	0,9	34110,0	37010,0	2,3	2,42	1,78	2,14	0,22	0,23	0,24	0,25	0,10	0,08	0,34							
Закарпатська	45,3	51,1	1,0	0,9	28028,0	29688,0	1,9	1,94	1,90	2,22	0,16	0,65	0,16	0,69	0,08	0,08	0,34							
Запорізька	124,5	142,1	2,7	2,6	59191,0	68910,0	4,1	4,50	3,95	4,49	0,35	1,86	0,13	0,71	0,09	0,41	0,26							
Івано-Франківська	45,7	58,2	1,0	1,1	36186,0	38029,0	2,5	2,48	1,75	2,08	0,25	0,65	0,25	0,61	0,10	0,46	0,20							
Київська	96,7	97,8	2,1	1,8	55941,0	63767,0	3,8	4,16	5,13	5,87	4,92	0,83	2,38	0,46	1,28	0,20	0,24							
Кіровоградська	34,4	53,2	0,7	1,0	27129,0	29169,0	1,9	1,91	1,53	1,74	0,28	0,46	0,39	0,47	0,15	0,24	0,17							
Луганська	110,7	112,4	2,4	2,1	67025,0	55026,0	4,6	3,59	3,50	1,73	0,52	0,62	0,22	0,30	0,11	0,17	0,30							
Львівська	198,5	221,5	4,2	4,1	72828,0	79533,0	5,0	5,19	4,86	5,40	0,81	1,58	0,19	0,39	0,16	0,42	0,42							
Миколаївська	81,3	92,6	1,7	1,7	35907,0	36726,0	2,3	2,40	2,05	2,26	0,66	1,01	0,38	0,60	0,28	0,42	0,53							
Одеська	913,6	1276,4	19,6	23,4	70429,0	80519,0	4,8	5,26	6,65	7,16	0,32	2,79	0,02	0,12	0,07	0,28	0,18							
Полтавська	70,6	83,7	1,5	1,5	44835,0	50191,0	3,1	3,28	2,58	2,76	0,64	0,59	0,43	0,38	0,21	0,18	0,22							
Рівненська	38,1	47,7	0,8	0,9	29557,0	33420,0	2,0	2,18	1,54	1,87	0,51	0,48	0,63	0,55	0,25	0,22	0,11							
Сумська	46,0	61,6	1,0	1,1	32415,0	35530,0	2,2	2,32	1,44	1,61	0,53	0,27	0,53	0,23	0,24	0,11	0,15							
Тернопільська	66,9	76,7	1,4	1,4	26102,0	27191,0	1,8	1,78	1,23	1,40	0,20	0,27	0,14	0,19	0,11	0,15	0,15							
Харківська	149,9	139,2	3,2	2,6	88352,0	97909,0	6,1	6,39	6,39	7,31	0,24	3,79	0,49	0,49	0,04	0,59	0,24							
Хмельницька	54,6	67,5	1,2	1,2	27221,0	30366,0	1,9	1,98	1,80	2,10	0,58	0,48	0,47	0,39	0,31	0,24	0,24							
Херсонська	58,9	67,7	1,3	1,2	35458,0	39132,0	2,4	2,56	1,79	1,99	0,00	0,41	0,00	0,33	0,00	0,16	0,16							
Черкаська	46,7	60,0	1,0	1,1	33484,0	37143,0	2,3	2,45	1,95	2,21	0,35	0,65	0,35	0,59	0,15	0,27	0,27							
Чернівецька	48,1	49,8	1,0	0,9	21012,0	22838,0	1,4	1,49	1,25	1,49	0,33	0,53	0,52	0,58	0,23	0,36	0,36							
Чернігівська	64,6	73,5	1,4	1,3	29654,0	32649,0	2,0	2,13	1,55	1,80	0,17	0,48	0,12	0,36	0,08	0,22	0,22							
Київ	1550,9	1828,2	33,2	33,5	194436,0	248678,0	13,3	16,24	18,23	19,74	73,53	75,12	2,21	2,24	2,24	5,51	4,63							
Коефіцієнт концентрації													45,7		42,81		61,28	58,9						

Джерело: складено за даними Держстату України та розраховано авторами

Дані за 2014 р. наведені без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини Луганської та Донецької обл.

Додаток У

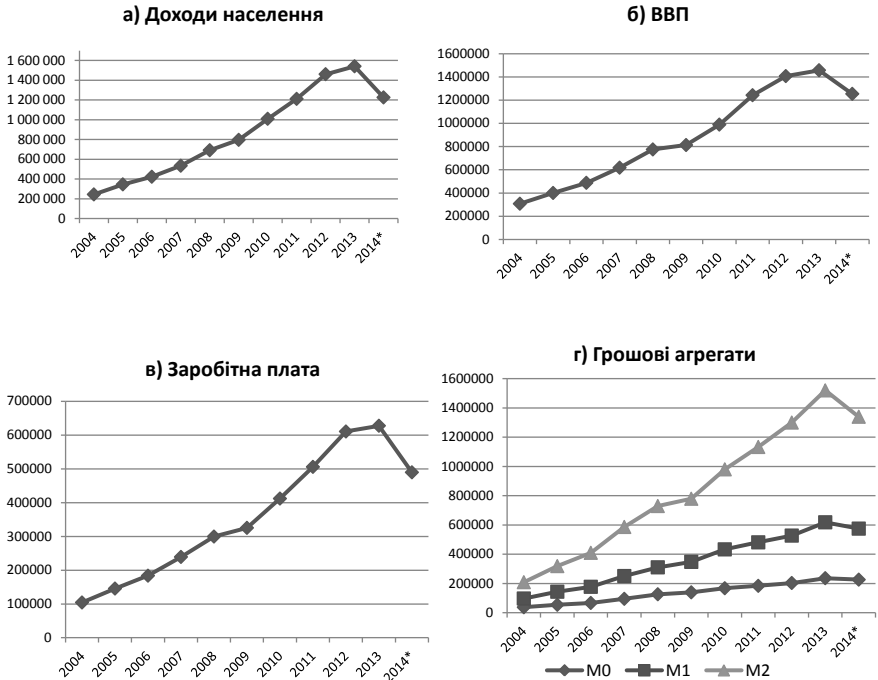


*Дані за 2014 р. без урахування АР Крим та зони проведення АТО

Джерело: складено за даними Національного банку України та Фінансового порталу „Мінфін” [173; 207]

Рис. У. 1. Номінальні макроекономічні показники в Україні за 2004–2014 рр., млн грн*

Продовження додатка У



*Дані за 2014 р. без урахування АР Крим та зони проведення АТО

Джерело: складено за даними Національного банку України та Фінансового порталу „Мінфін” [173; 207]

Рис. У. 2. Реальні макроекономічні показники в Україні за 2004–2014 рр., млн грн*

Продовження додатка У

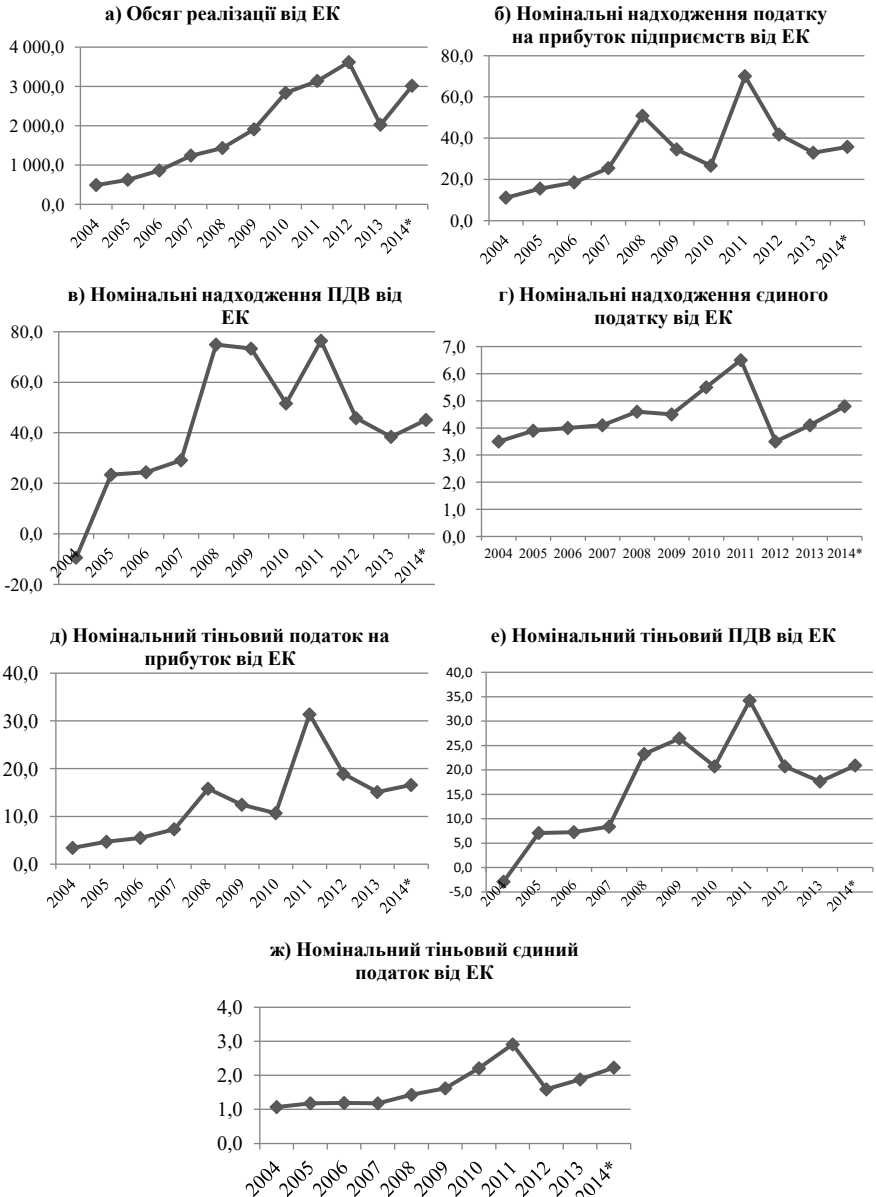


Рис. У. 3. Номінальні обсяги реалізації та податків від ЕК в Україні за 2004–2014 рр., млн грн*

Продовження додатка У

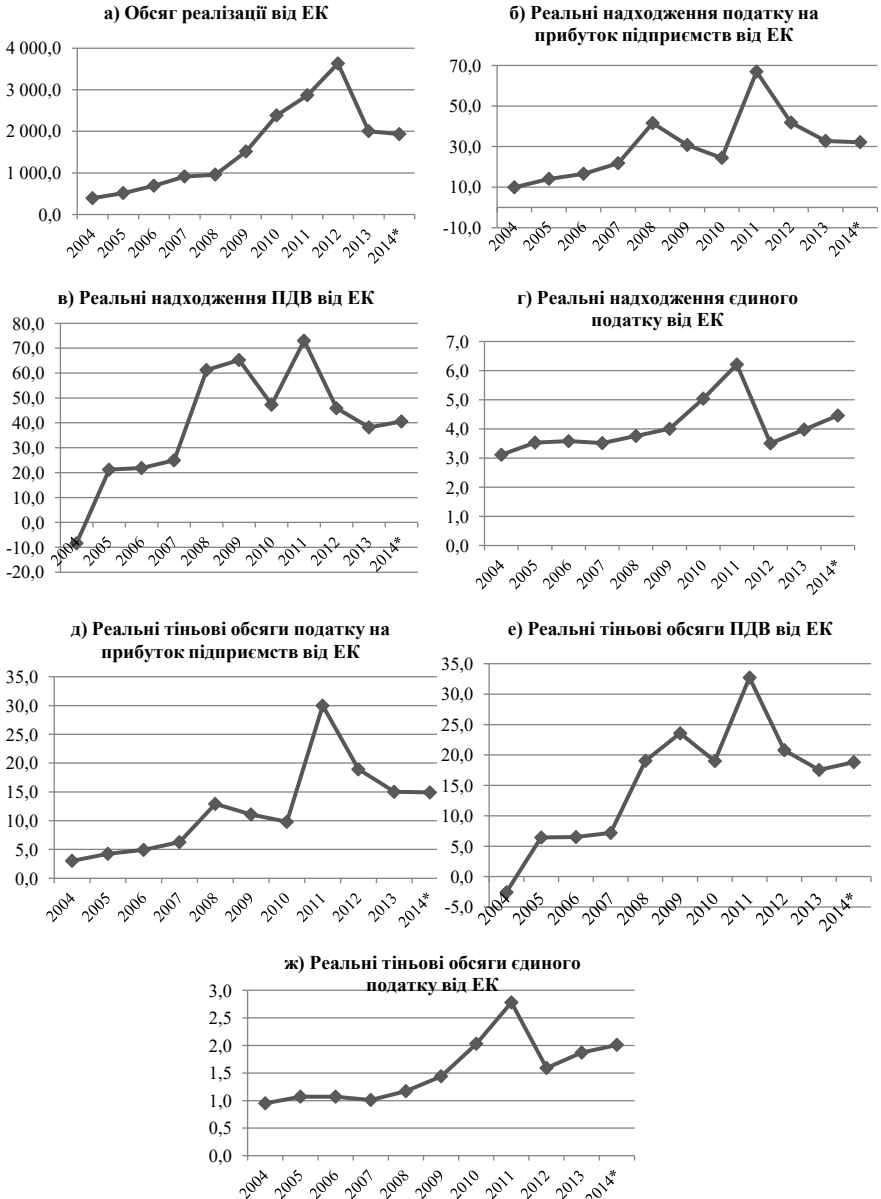
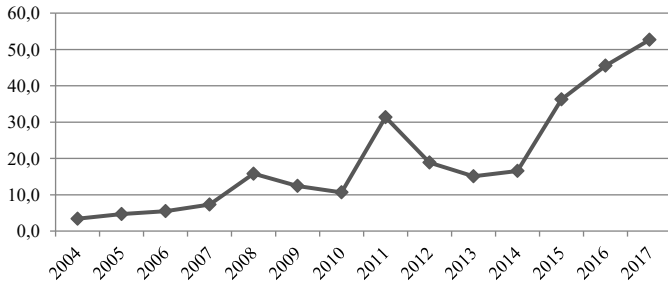


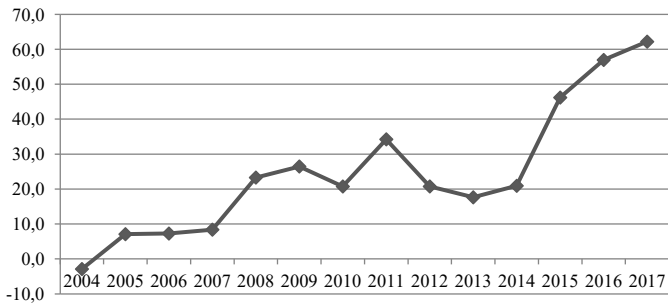
Рис. У. 4. Реальні обсяги реалізації та податків від ЕК в Україні за 2004–2014 рр., млн грн

Продовження додатка У

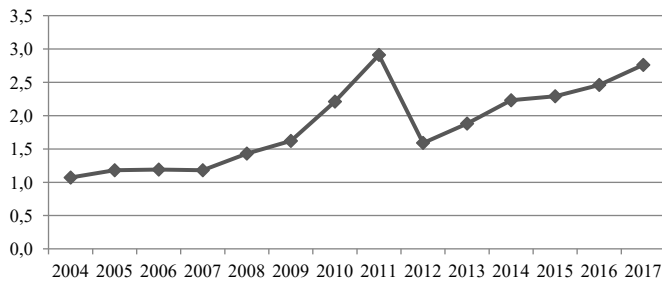
а) Тіньовий податок на прибуток підприємств від ЕК
(Тпп), млн грн



б) Тіньовий ПДВ від ЕК (Тпдв), млн грн



в) Тіньовий єдиний податок від ЕК (Тєп), млн грн



* Дані за 2014 р. без урахування АР Крим та зони проведення АТО.

Рис. У. 5. Тіньові податки від ЕК в Україні за
2004–2017 рр., млн грн*

Додаток Ф

Середня вартість покупки по товарних групах США за 2014 рік

№	Товарна група	Середня вартість однієї покупки, дол США
1	Комп'ютерне обладнання	584
2	Квитки на різні заходи	122
3	Автомобільні товари	119
4	Офісні товари	102
5	Побутова техніка та електроніка	99
6	Товари для догляду за дітьми	86
7	Спортивні товари	74
8	Дім і сад	70
9	Взуття	53
10	Квіти та подарунки	52
11	Програмне забезпечення	47
12	Ювелірні вироби і годинники	46
13	Здоров'я / краса	46
14	Устаткування для будинку	45
15	Іграшки, ігри та хобі	40

Джерело: складено за даними Nielsen / NetRatings

Додаток Х

Рейтинг ефективності інтернет-магазинів США за коефіцієнтом конверсії у 2014 р.

№ з/п	Назва інтернет-магазину	Коефіцієнт конверсії, %
1.	QVC	16,3 %
2.	Lands' End	14,8 %
3.	SportsmansGuide.com	13,5 %
4.	FTD.com	13,4 %
5.	Llbean.com	13,4 %
6.	Amazon	12,8 %
7.	Coldwater Creek	12,7 %
8.	eBay	12,3 %
9.	Yahoo! Shopping	12,1 %
10.	Proflowers.com	11,8 %

Джерело: складено за даними Nielsen / NetRatings

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

*Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні»,
яку започатковано в 2015 р.*

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Пашко П. В., д.е.н. (голова);

Бережнюк І. Г., д.е.н.;

Деркач Л. В., к.ю.н.;

Крисоватий А. І., д.е.н.;

Мазаракі А. А., д.е.н.;

Тарангул Л. Л., д.е.н.;

Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

**У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
ВИЙШЛИ ДРУКОМ:**

2002

**«Основи митної справи»
«Митний контроль та митне оформлення»**

2003

**«Таможенное оформление морских грузов»
«Основы таможенного дела в Украине»
«Митний контроль на автомобільному транспорті»**

2004

**«Митний контроль на залізничному транспорті»
«Митне оформлення автотранспортних засобів»
«Основи митної справи в Україні»
«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»
«Митний контроль на повітряному транспорті»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
«Коментар до Митного кодексу України»**

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

**«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»
«Історія митної справи в Україні»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»**

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

**«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»
«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»
«Митне оформлення енергоносіїв»
«Митна безпека»
«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»
«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»**

2010

**«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»
«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»**

2011

- «Митні інформаційні технології»
 «Особливості митної класифікації товарів»
 «Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження» «Розподілені бази даних»

2012

- «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»
 «Митний кодекс України / Коментар до ст. 6»
 «Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»
 «Архітектура комп'ютера»
 «Комп'ютерна схемотехніка»

2013

- «Актуальні питання теорії та практики митної справи»
 «Історія митної діяльності»
 «Механізми державного управління митною справою»
 «Формування системи митного аудиту»

2014

- «Митна енциклопедія, т. 1»
 «Митна енциклопедія, т. 2»
 «Митна енциклопедія, т. 3»

2015

- «Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
 «Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
 «Митна політика держави та її реалізація митними органами»
 «Механізми державного управління митною справою»
 «Історія митної діяльності»
 «Митне право України»
 «Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
 «Митна справа»
 «Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
 «Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
 «Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
 «Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
 «Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
 «Let Develor English skills»
 «Кримінальний процес України»
 «Європейська інтеграція»

«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування:
теорія та практика»
«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

- «Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина I. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Моделювання систем захисту інформації»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Укр»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Grammar for Students of Economics (для економістів)»
«English Grammar for law Students (для юристів)»
«Алгоритмізація та програмування»
«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»
«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
«Інформаційні системи і технології»
«Інформаційні системи і технології на підприємстві»
«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
«Економічні перспективи підприємництва України»
«Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

- «Теорія держави і права»
«Реформування податкової та митної систем України»
«Історія митної діяльності»
«Механізм державного управління митною справою»
«Митна політика держави та її реалізація»
«Митне право України»
«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»

- «Державні цільові фонди»
- «Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
- «Міжнародне фінансове право»
- «Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
- «Тактика розслідування фінзлочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
- «Інститут митної вартості імпортованих товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
- «Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
- «Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
- «Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
- «Митна статистика України»
- «Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»
- «Інформаційні системи і технології в податковій справі»
- «Митна справа України»
- «Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
- «Актуальні проблеми приватного права»
- «Антикризове управління фінансовими корпораціями»
- «Актуальні питання підвищення професійної компетентності, оцінювання та матеріального забезпечення персоналу органів ДФС України»
- «Запобігання корупції в органах ДФС України: науково-методичний та прикладний аспекти»

Наукове видання

***Борейко Наталія Миколаївна,
Коваленко Юлія Михайлівна,
Краснова Тетяна Давидівна***

ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ

Монографія

Відповідальний за випуск
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Д. М. Алексєєв
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку 13.11.2017 р. Формат 60 x 84 ¹/₁₆.
Папір офсетний. Гарнітура «Таймс». Друк офсетний.
Умовн.-друк. арк. 14,42

Видавництво «Алерта»

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: alerta.pravovaednist@gmail.com, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.