

5. Пацурія Н. Б. Страхові правовідносини у сфері страхування: проблеми теорії і практики : монографія / Н. Б. Пацурія. – Ніжин : Аспект-Поліграф, 2013. – 501 с.
6. Резнікова В. В. Правове регулювання посередництва у сфері господарювання (теоретичні аспекти) : монографія / Резнікова В. В. – Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2010. – 706 с.
7. Егоров А. В. Понятие посредничества в гражданском праве : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Егоров Андрей Владимирович. – М., 2002. – С. 38–84.
8. Васильєва В. А. Цивільно-правове регулювання діяльності з надання посередницьких послуг : монографія / В. А. Васильєва. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника, 2006. – С. 44–96.
9. Про страхування : Закон України від 21 жовтня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 2 – Ст. 4.
10. Про порядок провадження діяльності страховими посередниками : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.1996 р. // Урядовий кур'єр. – 1997. – № 1.
11. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12 липня 2001 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 32. – Ст. 1457.
12. Залетов О. М. Довідник страхового агента : [навчальний посіб.] / Залетов О. М., Мюллер П., Шевченко В. І. – К. : Міжнародна агенція «Bee Zone», 2002. – С. 12–15.
13. Галушина И. Н. Посредничество как гражданско-правовая категория : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Галушина Ирина Николаевна. – Пермь, 2006. – С. 104–110.
14. Щергина Е. А. Коммерческое посредничество: существующие точки зрения на понятие и выделяемые признаки / Е. А. Щергина // Юрист. – 2005. – № 1. – С. 9.
15. Господарський кодекс України : Закон, від 16 січня 2003 р. № 436 // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, 19–20, 21–22. – Ст. 144.
16. Цивільний кодекс України : Закон, від 16 січня 2003 р. № 435 // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
17. Полтавський О. В. До питання про фідучіарний характер договірних представницьких відносин [Електронний ресурс] / О. В. Полтавський // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 788–793. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12povdvp.pdf>.

БЄЛІК І. Б.,
здобувач кафедри адміністративного
права (Інститут права
ім. кн. Володимира Великого
Міжрегіональної Академії
управління персоналом, м. Київ)

УДК 336.221

ПРИНЦИПИ РЕЗИДЕНТСТВА ТА ВИЗНАЧЕННЯ ДЖЕРЕЛ ДОХОДУ ЯК ПІДСТАВИ ДЛЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена визначенню та аналізу сутності принципів резидентства та визначення джерел доходу, як підстав оподаткування електронної комерції. У статті висвітлено проблемні питання, які існують у сфері оподаткування електронної комерції, та сформульовано висновки щодо вдосконалення



механізмів правового регулювання електронної комерції.

Ключові слова: Електронна комерція, принципи, оподаткування, резидентство, постійне представництво, визначення джерел доходу.

Статья посвящена определению и анализу сущности принципов резидентства и определению источников дохода, как оснований налогообложения электронной коммерции. В статье освещены проблемные вопросы, которые существуют в сфере налогообложения электронной коммерции, и сформулированы выводы относительно усовершенствования механизмов правового регулирования электронной коммерции.

Ключевые слова: Электронная коммерция, принципы, налогообложения, резидентство, постоянное представительство, определение источников дохода.

The article is devoted to defining the content of the principles of the presidency and identify sources of income, as the basis of taxation of electronic commerce. The most problem questions which need to be decided are defined and the propositions about improving of e-commerce regulation are suggested.

Keywords. E-commerce, the principles of taxation, residency, permanent establishment, identification of sources of income.

Вступ. Податкова система у загальному вигляді функціонує вже протягом майже ста років, певним чином забезпечуючи розподіл податкових доходів між державами. Протягом даного строку державами розроблені та узгоджені основні принципи консенсусу відносно міжнародного оподаткування, які закріплені в більш ніж тисячі двосторонніх угодах, договорах і конвенціях, а також у багатьох модельних конвенціях про запобігання подвійного оподаткування, які мають міжнародне значення. Варто звернути увагу на те, що питання міжнародного розподілу податкових доходів завжди було проблемним. У зв'язку із цим уявляється досить непростим завданням встановлення нових принципів справедливого розподілу податкових доходів, які були б прийнятні для країн усього миру. Зокрема, в край скрутним є перегляд принципу, відповідно до якого переважне право оподаткування прибутку від підприємницької діяльності належить суб'єкту господарювання або державі, на території якого перебуває джерело доходу, а не суб'єкту господарювання або державі, у якій заснований та зареєстрований суб'єкт господарювання (або в якому перебуває місце його керування або контролю), а рівно проживає фізична особа - одержувач доходу.

Для визначення місця отримання доходу, який підлягає оподаткуванню, в сучасних правових системах застосовуються певні принципи, серед яких доцільно виокремити принципи резидентства та визначення джерел доходу. Саме визначення та аналіз даних принципів, які не є достатньо розробленими науково та нормативно, обумовлюють актуальність дослідження.

Дослідженню проблем оподаткування, зокрема й правочинів електронної комерції були присвячені наукові праці таких відомих вчених як: В.А. Алексуніна, О.О. Баранова, А. Бойко, Н. М. Васильєву, О.А. Долгих, Т. Г. Затонацької, О.Ю. Коннова, В. Кротюка, О. Куценко, І.А. Ларютіної, М.В. Макарової, С. Міщенко, О.О. Тедеева, А.М. Новицького, С. П. Познякова, В.Л. Плескача, С.П. Ріппи, О. Томашевського, В.С. Цимбалюка, М. Шпагіної та ін.

Постановка завдання. Метою статті є визначення та аналіз принципів резидентства та визначення джерел доходу як підстав оподаткування електронної комерції.

Результати дослідження. Завданням будь-якої організації, що виконує фіскальні функції держави, для досягнення мети нарахування та стягнення податків та інших платежів, є визначення місця здійснення певної господарської операції суб'єктом оподаткування.



Особливої уваги при цьому приділяється операціям які здійснюються дистанційно.

Так, починаючи ще з 80-х років минулого століття виявилися безрезультатними наукові і законодавчі дебати про оподаткування продажів за допомогою поштових замовлень. Дебати на тему оподаткування е-комерції, які існують у теперішній час, є, у певному ступені, аналогом та фактично продовженням згаданих вище.

Торгівля товарами, послугами та роботами з використанням мережі Інтернет, значною мірою змінило визначені кордони, зміст, порядок та наслідки виконання правочинів. В наслідок цього багато понять та механізмів, що складають основу принципів міжнародних договорів з питань оподаткування, з появою електронної комерції перестали відповідати своїй сутності.

Так, зазнав змін загальноствановлений підхід щодо компетенції державної влади у податковій сфері, яка завжди базувалася на територіальному і юрисдикційному принципі. Але, з появою електронної комерції питання співставлення національних податкових кордонів з екстериторіальною, такою, що не має кордонів, мережею Інтернет, виявилися недостатньо врегульованими. Визначення податкової юрисдикції, враховуючи екстериторіальність мережі Інтернет, одне з найважливіших питань оподаткування, які потребують негайного вирішення.

За висловом Л. Хиннэкенса і Р. Дэрнберга, проблеми оподаткування електронної комерції є лише вершиною айсберга, оскільки сучасна глобальна економіка в цілому ставить під питання необхідність розподілу доходів між державами резидентства й державами джерела доходу. На думку цих авторів, всі доходи повинні підлягати оподаткуванню тільки в державі резидентства [1, с.305].

Правові доктрини щодо оподаткування господарських операцій за принципом резидентства, як правило, розглядають їх з точки зору застосування одного з двох принципів:

1. В залежності від постійного представництва. Він полягає в тому, що місце діяльності суб'єкта, розташованого в одній державі, через яке здійснюються комерційні операції підприємства, що є резидентом в іншій державі, визнається в залежності від таких критеріїв, як наявність матеріальних активів (будівлі, споруди та інше), що використовуються для отримання прибутку, наявність залежних агентів (осіб, уповноважених укладати контракти від імені іноземної компанії і регулярно користуються цими повноваженнями) і таке інше;

2. Залежно від територіальності. Згідно з цим принципом всі доходи господарюючого суб'єкта, незалежно від його національної приналежності та резидентства, що виникають у даній юрисдикції підлягають оподаткуванню [2].

Прихильники застосування першого принципу ведуть мову про можливість визначення постійного представництва, наприклад, в залежності від фізичного місцезнаходження обладнання провайдера, що забезпечує суб'єкту електронної комерції доступ до мережі Інтернет. Але, спірним є питання про те, чи можна визнати Інтернет-провайдера залежним агентом суб'єкта комерційних відносин, якщо він лише надає йому доступ до Інтернету, при цьому, не виконуючи від його імені ніяких юридично значимих дій [3, с.134].

З нашої точки зору цей принцип найбільш прийнятний, однак застосовувати його слід з урахуванням особливостей електронної комерції.

Зокрема, позитивним моментом є можливість уникнути подвійного оподаткування, до якого може привести застосування принципу територіальності, хоча, звичайно, основним методом боротьби з подвійним оподаткуванням є уніфікація податкового законодавства на міжнародному рівні шляхом укладення відповідних угод.

Питання щодо резидентства суб'єктів електронної комерції через утворення постійного представництва на території України в теперішній час є досить актуальним, оскільки основна частка податкових надходжень від іноземних суб'єктів господарювання припадає на податок на прибуток іноземного суб'єкта і податок на додану вартість. Тому, збільшення податкових надходжень до бюджету з податку на прибуток значною мірою залежить від того, чи утворює іноземний суб'єкт господарювання постійне представництво на території України.

Згідно з п. 4 Порядку розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток



нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2013 р. № 610, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників, є платниками податку на прибуток з числа нерезидентів. Дохід (прибуток) нерезидента, який провадить свою діяльність на території України через постійне представництво, з джерелом походження з України є об'єктом оподаткування податком на прибуток [4].

Під постійним представництвом іноземної організації в Україні відповідно до п. 14.1.193. ст.14 ПК України, розуміється 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.

Крім того, даною нормою встановлено, що з метою оподаткування термін «постійне представництво» включає будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців; надання послуг (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як шість місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді; резидентів, які мають повноваження діяти від імені виключно такого нерезидента, що тягне за собою виникнення у цього нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені цього нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу).

В свою чергу, постійним представництвом не є використання споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента; направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу; утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер [5].

Згідно з Типовою моделлю ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування від 1978 р. (далі - Типова модель), що є основою для розробки міжнародних угод, термін «постійне представництво» означає постійне місце діяльності, через яке повністю та частково здійснюється підприємницька діяльність організації. Цей термін, зокрема, включає місце управління, відділення, контору, фабрику, майстерню, шахту, нафтову або газову свердловину, кар'єр або інше місце видобутку природних ресурсів [6].

Таким чином, нормами міжнародного та українського законодавства про податки і збори визначені наступні ознаки постійного представництва, за наявності сукупності яких діяльність іноземного суб'єкта господарювання в Україні визнається постійним представництвом: наявність відокремленого підрозділу або будь-якого іншого місця діяльності іноземного суб'єкта господарювання в Україні; здійснення іноземним суб'єктом господарювання підприємницької діяльності на території України; здійснення такої діяльності на регулярній основі (протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як шість місяців).

Аналогічні положення містяться і в міжнародних угодах про уникнення подвійного



оподаткування, зокрема у Конвенції між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протоколу до неї від 23.01.2012 р. [7], Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та Протоколу до неї від 08.11.2012 р. [8], тощо. Таким чином, термін «постійне представництво» в українському і міжнародному законодавстві практично збігається.

Відповідно до п.65.5 ст. 65 ПК України підставою для взяття на облік відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента, є належна акредитація (реєстрація, легалізація) такого підрозділу на території України згідно із законом.

В той же час, з точки зору правової природи електронної комерції застосування принципу «постійного представництва» до суб'єктів електронної комерції для мети оподаткування є досить утрудненим.

Так, з технічної та організаційної точки зору, визначитися з країною резидентства суб'єкта оподаткування електронної комерції практично не можливо, оскільки, якщо в певній країні не розміщується сервер Інтернет-провайдера, то й ризик виникнення постійного представництва в цій країні не виникає. Навіть якщо встановлюється, що підприємство має постійне представництво в країні, де перебуває його сервер, дохід від діяльності такого постійного представництва, можливо, буде меншим в порівнянні з доходом, що виник би у постійного представництва в традиційному його розумінні. Оподаткування виявляється неадекватним швидко зростаючому значенню електронної комерції й можливостям з надання послуг клієнтам, які мають великі можливості. Тому, вважаємо досить обґрунтованими пропозиції певних науковців щодо обкладання податком доходи від електронної комерції саме за місцезнаходженню клієнтів - споживачів товарів і послуг, які розповсюджуються за допомогою Інтернету.

В той же час, окремі науковці пропонують для мети оподаткування операцій електронної комерції застосовувати принцип визначення джерела доходу. Такий підхід обґрунтовується тим, що підприємства, які здійснюють діяльність з продажу електронних товарів і послуг, можуть без праці переміщуватися з однієї країни світу в іншу, незалежно від фізичного місцезнаходження їх цільової клієнтської бази.

Прикладом наукового обґрунтування даної концепції є праці Р.Вестіна та А. Риджна, які вважають, що розвиток сучасних технологій найбільше істотно вплине на можливість визначення резидентства (а точніше, утруднить, якщо взагалі не унеможливить його визначення), а не джерела доходу. Тому, на їхню думку, в концепції оподаткування з джерела доходу більше перспектив. Оскільки усе більше підприємств стають глобальними, точність визначення ефективного місця керування як критерій резидентства знижується. Використання місцезнаходження джерела доходу як основний принцип міжнародного оподаткування уявляється їм кращим, особливо через те, що, як правило, саме держава джерела доходу надає ринки для збуту [9, с.125].

Під джерелом доходу в міжнародній практиці звичайно розуміється географічна область, де здійснюється економічна діяльність, що приносить дохід. Для наділення держави податковою юрисдикцією необхідна наявність достатнього зв'язку між цією державою й конкретним доходом. Всі діючі норми, що регулюють оподаткування в джерела доходу, вимагають певної фізичної присутності. Але, в електронній комерції фізичні фактори відіграють другорядну роль. Коли мова йде про фізичних осіб (наприклад, осіб вільних професій), завжди можливо яким-небудь образом визначити їхнє місцезнаходження. Визначення місцезнаходження юридичних осіб, навпроти, досить важко. Компанії, які традиційно здійснювали торгівлю товарами й надавали послуги в інших державах через постійні представництва, тепер можуть вести ту ж діяльність, використовуючи можливості електронної комерції.



Застосування принципу визначення джерела доходу для мети оподаткування операцій електронної комерції вважається нам більш обґрунтованим, виходячи й з приписів ст. 17 Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал, згідно з якою, під час відсутності постійного представництва (постійної бази) надається переважне право оподаткування доходів артистів і спортсменів у державі джерела доходу [10]. Дане положення Модельної конвенції ОЕСР обґрунтовується тим, що артисти й спортсмени можуть одержувати досить значні гонорари, не маючи в державі джерела доходу постійного представництва (постійної бази). Наприклад, гурт музикантів протягом довгострокового турне в країні, громадянами якої вони не є, може заробити кілька мільйонів доларів, не маючи при цьому постійного представництва в країні джерела доходу. Аналогічний підхід уявляється можливим і відносно суб'єктів господарювання (підприємств, установ, інших організацій та фізичних осіб-підприємців) що беруть участь в електронній комерції, які можуть продавати товари й послуги клієнтам в інших країнах і отримувати значні прибутки, не маючи постійних представництв у даних країнах. Подібно гурту музикантів, суб'єкт господарювання, що бере участь в електронній комерції, здатний «переміщуватися» між країнами й досягати своїх клієнтів навіть під час відсутності постійного місця діяльності. Таким чином, принципи, встановлені нормою ст. 17 Модельної конвенції ОЕСР, теоретично могли б бути використані для оподаткування прибутку, отриманої від електронної комерції в Україні.

Висновки. Проблеми, пов'язані з визначенням країни резидентства, свідчать про те, що перехід до оподаткування за принципом резидентства стосовно до угод у сфері електронної комерції не дозволяє розв'язати питання про надання прав по оподаткуванню доходів від таких угод одній країні.

В той же час, принцип визначення джерела доходу є досить обґрунтованою та можливою до практичного застосування підставою для мети оподаткування господарських операцій електронної комерції в Україні.

Список використаних джерел:

1. Doernberg R., Hinnekens L. Electronic Commerce and International Taxation.7 The Hague: Kluwer Law International, 2002. - P. 305.
2. История электронной коммерции. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://elcom.psuti.ru/content/other/index.php?ID=154>. – 10.05.2013.
3. Огородникова И. И. Развитие бизнеса в сети Интернет: налоговый аспект/ И. И. Огородникова // Вестник Тюменского государственного университета. – 2010. - № 4. – С. 129-135.
4. Про затвердження форм та Порядку розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво. Наказ Міністерства фінансів України : від 25.06.2013 р., № 610 // Офіційний вісник України. – 2013. - № 57. - Ст. 2075.
5. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. / Офіційний вісник України. – 2010. - № 92 (частина 1). - Ст. 3248.
6. Типова Модель ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування від 1978 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.OECD.com/treaty.htm#top_treaty.
7. Про ратифікацію Конвенції між Урядом України та Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протоколу до неї : Закон України : від 02.10.2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. - № 81. - ст. 3252.
8. Про ратифікацію Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та Протоколу до неї : Закон України : від 04.07.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. - № 57. - Ст. 2059.
9. Westin R. A. International taxation of electronic commerce / R. A. Westin, A. Rijn. - The



Netherlands: Kluwer Law International, 2007. – P.125.

10. Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD Committee on Fiscal Affairs (as it read on 22 July 2010) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page2.

