

UDC | УДК : 347.73

Анотація: Стаття присвячена окремим питанням податкового адміністрування у сфері електронної комерції. Проаналізовано поняття електронної комерції, визначено його основні ознаки. На основі досвіду податково-правового регулювання діяльності суб'єктів електронної комерції зарубіжних країн, аргументовано необхідність внесення змін до чинного законодавства.

Ключові слова: електронна комерція; податкове адміністрування; податковий контроль; електронні гроші

ADMINISTRATIVE REGULATION OF THE TAX CONTROL IN E-COMMERCE

SAMAN V. V.

adjunct, National Academy of Internal Affairs

Abstract

Purpose: To analyse the efficiency of the tax control, which depends on the type of the carried out activity, the amount of revenue, commercial variety of goods and the number of types of calculations of the certain business entity; to puzzle out the reasons and impact of the complexity of conducting of tax inspections; to see briefly into the history of the development of e-commerce concept; and to examine the main features of the term "e-commerce" on the ground of the analysis of different definitions of this term.

Findings: The necessity for the amendments in the current legislation of Ukraine is looked through. Author offers the appropriate changes based on the scrutiny of tax regulations of the foreign e-commerce activity subjects. Among the solutions author suggests to formalize (at the legislation level) the requirement for compulsory registration of legal entities and individual entrepreneurs pursuant to the specified procedure and the obligation for licencing and relevant permissions. In addition, the usage of the specific methodology of the tax control of entrepreneurial activities of subject of e-commerce should be in the consumer segments.

Value: The changes are to be made in normative consolidation of the interchange of information between the authorized registrar websites – organizations that render

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

В. В. САМАНЬ

*ад'юнкт,**Національна академія внутрішніх справ*

✉ зв'язок з автором: через Редакцію

Дослідження податково-правових проблем становлення і розвитку електронної комерції (електронної економічної діяльності) не втрачає актуальності вже багато років, враховуючи бурхливий розвиток інформаційно-телекомунікаційних технологій і їх використання для задоволення особистих потреб індивідів. Однак, і на початку ХХІ століття нормативна база електронної комерції (e-commerce), а отже і встановлення так званих «правил гри» знаходяться на рівні формування та вибору концепції правового регулювання та оподаткування електронного сегменту економіки, що є важливим для усіх учасників правовідносин, як для суб'єктів господарювання та споживачів робіт (товарів, послуг), пов'язаних з використанням електронних засобів, так і для держави.

Загальновідомо, що основоположними умовами ефективності застосування права в якості регулятора тих чи інших суспільних відносин є визначеність і належна уніфікація (однаковість застосування) понять, термінів та інститутів, що становлять основу предмета регулювання. Необхідність у правовому регулюванні в суспільстві виникає тоді, коли з'являються нові соціально значущі суспільні відносини, за відсутності правової регламентації яких виникають конкретні проблеми при їх здійсненні [4].

Існування певної, юридично обґрунтованої і регулюючої структури, що сприятиме розвитку електронної комерції та електронному способу ведення бізнесу, не викликає сумнівів, а визначення режиму державного регулювання та оподаткування (включаючи податкове адміністрування) економічної

hosting services in Internet – and fiscal authorities. Moreover, the development of statutory regulation framework of e-money and corresponding payments should be mentioned amongst the first steps that could be taken in the improvement of effectiveness of the tax control in e-commerce.

Keywords: e-commerce; tax management; tax control; e-money

АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СФЕРЕ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

САМАНЬ В. В.

ад'юнкнт,

Национальная академия внутренних дел

Аннотация: Статья посвящена отдельным вопросам налогового администрирования в сфере электронной коммерции. Проанализировано понятие электронной коммерции, определены его основные признаки. На основании опыта налогово-правового регулирования деятельности субъектов электронной коммерции зарубежных стран аргументирована необходимость внесения изменений в действующее законодательство.

Ключевые слова: электронная коммерция; налоговое администрирование; налоговый контроль; электронные деньги



Open Access

This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

діяльності, у тому числі підприємницької, що здійснюється в електронній формі, необхідно і підприємцям – для захисту від недобросовісності контрагентів та цивілізованого ведення бізнесу, і споживачам – для захисту їх прав та інтересів у разі їх порушення.

Проте на сьогодні не існує не лише напрацьованої та визнаної практики регулювання та підходів до оподаткування вказаної діяльності, але і комплексних юридичних досліджень, зокрема, у теорії податкового права. Разом з тим, глобальна комп'ютерна мережа Інтернет досягла такого рівня розвитку та здатності впливати на життя суспільства, що можна передбачити неминучий перехід від саморозвитку до державного регулювання економічних відносин, що виникають у глобальній мережі Інтернет.

У сучасних умовах питанням електронної комерції та механізмам її оподаткування присвячені наукові розробки таких вчених, як: І.Б. Беліка, О.А. Долгих, О.Ю. Коннова, В. Кротюка, О. Куценко, І.А. Ларютіної, А.М. Новицького, С. П. Познякова, В.М. Попова, Р.А. Маршавіна, О.О. Тедеева, І.О. Трубіна. Однак, окремого дослідження, присвяченого проблемі здійснення податкового контролю суб'єктів електронної комерції – електронної економічної діяльності, що здійснюється в інформаційному просторі глобальної мережі Інтернет з використанням електронних засобів – не було.

Тому **метою даної статті** є виявлення прогалин у чинному законодавстві та розробка науково обґрунтованих пропозицій щодо формування сучасного підходу до здійснення податкового контролю у сфері електронної комерції в Україні.

Постійно зростаюча і фактично необмежена кількість Інтернет користувачів, відносна дешевизна і велика швидкість передачі даних по каналах зв'язку, можливість дистанційної візуалізації об'єктів, відсутність географічних кордонів Інтернету дозволило здійснювати господарську діяльність без особистої присутності, за допомогою електронних засобів, що й отримало назву «електронна комерція». У широкому сенсі під електронною економічною діяльністю, або електронною комерцією, розуміють сукупність процесів, спрямованих на перерозподіл товарів (робіт, послуг), що формуються під час здійснення суб'єктами господарювання підприємницької діяльності, а також процесів, спрямованих на забезпечення такого перерозподілу, та непідприємницької діяльності, що тісно пов'язана із забезпеченням підприємницької діяльності, в електронній формі з використанням сучасних інформаційних технологій. А економічним інструментом здійснення названих процесів, як правило, виступає глобальна комп'ютерна мережа Інтернет.

Слід зазначити, що спочатку в науковий обіг було введено поняття електронної торгівлі як форми ділової активності (бізнесу, підприємницької діяльності) за сферами економічної діяльності, змістом якої є будь-які операції, які здійснюються за цивільно-правовими договорами, що передбачають передачу прав власності на товари, надання послуг і проведення робіт шляхом комп'ютерного програмування повідомлень за допомогою електронних носіїв чи через мережу, подібну до Інтернету, із використанням можливостей інформаційно-телекомунікаційних технологій [5]. З часом перелік операцій, що здійснюються в електронному вигляді з використанням сучасних інформаційних технологій, розширився за рахунок створення нових форм організації корпорацій, підприємств і фінансових інститутів (банків), зокрема з використанням оборотних фондів, виражених у цифровій формі, і так званих «віртуальних компаній»; надання електронних фінансових послуг, у тому числі у сферах кредитування та страхування; проведення комерційних досліджень та розповсюдження електронної реклами; державного управління; операцій з нерухомістю; банківської діяльності тощо. Вказане і стало одним із передумов застосування поняття «електронна комерція» для визначення вказаних операцій.

Поняття «електронна комерція» спочатку тлумачилося, перш за все, як обмін електронними документами та повідомленнями. Наприклад, Модельний закон Комісії ООН з міжнародного торговельного права ЮНСИТРАЛ (UNCITRAL – United Nations Commission on International Trade Law) «Про електронну торгівлю», розроблений в 1996 році і рекомендований ООН в якості базового документа для національних законодавств, визначав електронну торгівлю як угоди, що здійснюються за допомогою електронного обміну даними та інших засобів передачі даних, які передбачають використання форм і методів передачі та зберігання інформації, альтернативних паперовим [9]. На початку XXI ст. під електронною комерцією стали розуміти особливу сферу торгівлі, в якій купівля та продаж товарів або послуг здійснюються через електронні системи, такі як Інтернет та інші комп'ютерні мережі. Електронна торгівля ґрунтується на інформаційних технологіях, таких як мобільна комерція, електронний переказ коштів, Інтернет-банкінг, Інтернет-маркетинг, електро-

нний обмін даними та ін. При цьому хоча б одна з транзакцій в бізнес-ланцюжку здійснюється з використанням Інтернет.

Я.О. Задвірний та А.Б. Орловська вважають, що у широкому розумінні електронна комерція визначається як ведення бізнесу у глобальних мережах, а у вузькому – як торгівля через Інтернет, і розуміють під нею комерційну активність людей, яка охоплює фінансові та торгові транзакції, що проводяться за допомогою комп'ютерних мереж під час купівлі-продажу товарів чи послуг [7, 72].

На думку В.М. Желіховського, електронна комерція – це система взаємовідносин у сфері здійснення обміну даними (електронними документами) та інформацією між суб'єктами господарювання з використанням Інтернету [6].

Відповідно до Стратегії розвитку інформаційного суспільства в Україні, схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15.05.2013 р. № 386-р, електронна комерція – форма торгівлі товарами та послугами за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій, що включає всі фінансові та торгові транзакції, які проводяться за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій, та бізнес-процеси, пов'язані з проведенням таких транзакцій.

У проекті Закону № 2306а «Про електронну комерцію», прийнятому у першому читанні 3 червня 2014 р, електронна комерція визначається як суспільні відносини, що виникають при укладанні та/або виконанні правочину із постачання електронних товарів та/або продажу/постачання товарів, виконання робіт, надання послуг/електронних послуг та/або здійснення інших дій, спрямованих на отримання прибутку, створення зобов'язань з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, якщо в результаті вказаних дій у учасників таких відносин виникають зобов'язання майнового характеру.

Незважаючи на багатоманітність поглядів та підходів до визначення поняття електронної комерції як у нормативно-правових актах, так і у наукових працях, слід погодитись із думкою І.О. Трубіна, який у своєму монографічному дослідженні зазначає, що, у визначеннях даного терміну міститься ряд елементів, що мають спільні властивості, а саме: «... по-перше, відповідні взаємовідносини

функціонують у вигляді угод, що укладаються в електронний спосіб; по-друге, більшість комерційних операцій здійснюється з використанням Інтернету; по-третє, наявним є повний цикл економічних процесів, що охоплюють замовлення товарів/послуг, проведення платежів, доставку товарів/послуг з використанням інформаційно-комунікаційних технологій і забезпечують передачу прав власності юридичних/фізичних осіб іншим» [10, 17].

Однією з ключових проблем при здійсненні оподаткування суб'єктів електронної підприємницької діяльності (електронної комерції) є проблема податкового адміністрування. На наш погляд, слід погодитися із визначенням, наданим Л.І. Гончаренко, а саме: «Податкове адміністрування виступає частиною управління податковими відносинами ... та здійснюється державними уповноваженими (спеціалізованими) органами виконавчої влади, а саме системою податкових органів. Податкове адміністрування на відміну від управління податковими відносинами не здійснюється законодавчими органами влади, а також іншими виконавчими органами управління, хоча в його змісті присутній регулюючий аспект, спрямований на вдосконалення податкового законодавства» [2, 24].

Однією з функцій податкового адміністрування є податковий контроль, тобто діяльність уповноважених органів щодо перевірки дотримання платниками податків та/або податковими агентами законодавства про податки і збори. На нашу думку, можливо виділити такі форми податкового контролю, як: ведення обліку платників податків, податкові перевірки: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки, взаємодія з податковими органами інших держав.

Як відомо, з точки зору податково-правового регулювання, найважливішим фактором виступають інструменти розрахункового забезпечення електронної економічної діяльності. Саме застосування нових механізмів здійснення електронних розрахунків ускладнює податковий контроль за суб'єктами такої діяльності.

За словами одного з розробників акта про звільнення Інтернету від податків (США) Кріса Кокса,

децентралізований характер Інтернету робить неможливим встановлення точного географічного шляху електронних передач, що може привести до множинного оподаткування. Введення податків на Інтернет призведе до розміщення серверів в юрисдикціях з нульовим оподаткуванням.

Взяття на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Однак, діяльність, спрямовану на систематичне одержання доходу в мережі Інтернет, можуть здійснювати не тільки зареєстровані в установленому порядку суб'єкти, що перебувають на податковому обліку, а й ті, які не пройшли вищевказані процедури. Електронна підприємницька діяльність в силу своїх специфічних особливостей створює умови для приховування об'єкта оподаткування. У разі здійснення такої діяльності більшість суб'єктів мають банківські рахунки та електронні гаманці, за допомогою яких податкові органи в силу наділених повноважень можуть перевірити рух грошових коштів по банківських рахунках, перекази електронних грошових коштів, отримуючи відповідну інформацію від фінансових установ. Однак, якщо таку діяльність здійснює не підприємець, а фізична особа, у якої є свій електронний гаманець, то ефективність здійснення податкового контролю за такими засобами є малоімовірним. Крім того, є багато прикладів, коли замовлений товар (послуга) через Інтернет оплачується готівковими грошовими засобами, наприклад, коли кур'єр доставляє товар до покупця, тобто існує ризик не надходження грошових коштів в касу, а як наслідок – заниження бази оподаткування або приховування об'єкта оподаткування.

Також проблема податкового адміністрування електронної підприємницької діяльності полягає у відсутності належної системи взаємодії податкових органів різних країн. Лише успішне податкове адміністрування, на думку А.П. Хомякова [11, 34], сприяє збільшенню надходжень податків до бюджету, зменшенню податкових правопорушень, поліпшенню інвестиційного клімату і забезпеченню прав і законних інтересів громадян і юридичних осіб.

Слід зазначити, що результативність податкового контролю буде різною в залежності від непрямих факторів, таких як вид здійснюваної електронної діяльності, обсяг виручки, товарний асортимент і

кількість застосовуваних видів розрахунків [8, 61], а основна проблема оподаткування суб'єктів електронної комерції полягає у складності проведення податкових перевірок. Можливим варіантом їх спрощення може бути використання інформації з уповноважених реєстраторів сайтів – організацій, що надають послуги з оренди адресного простору в глобальній мережі. Зокрема, на законодавчому рівні слід передбачити норму, відповідно до якої реєстратор буде надавати інформацію про свого клієнта до фіскальних органів. Крім того, важливим кроком на шляху до вдосконалення податкового контролю в сфері електронної комерції є необхідність розкриття інформації про власників на самому підприємницькому сайті. Так, офіційний сервер компанії, що здійснює підприємницьку діяльність із використанням мережі Інтернет, повинен містити ряд обов'язкових для контролю реквізитів, наприклад, дані про взяття на облік як платника податків, юридична адреса, місце фактичного ведення діяльності, індивідуальний податковий номер і найменування обслуговуючого банку. Вказане сприятиме створенню первинного реєстру суб'єктів Інтернет-комерції, що, в свою чергу, допоможе значно підвищити ефективність податкового контролю, оскільки дозволить встановити зв'язок між конкретними суб'єктами господарювання та комерційними сайтами.

Проте слід враховувати, що вирішення проблеми оподаткування результатів економічної діяльності, яка здійснюється з використанням глобальної комп'ютерної мережі Інтернет, ускладнюється у всьому світі ще й тим, що національне податкове законодавство всіх країн орієнтоване на регулювання традиційних правовідносин. Крім того, вітчизняні суб'єкти господарювання фактично можуть відкривати (створювати) веб-сайти в зонах адресації іноземних держав, а тому практична доцільність запропонованого правового механізму залежить від прийняття та ратифікації міжнародних актів в сфері електронної економічної діяльності з метою врегулювання даного питання. Також необхідно вирішувати проблему юрисдикції, яка зумовлена, передусім, екстериторіальністю мережі Інтернет, що не дозволяє в повній мірі здійснювати податковий контроль в межах конкретної держави. Рух інформації в Інтернеті в силу специфіки цієї мережі часто не може бути регламентовано законодавством тільки однієї

країни, у зв'язку з чим виникає необхідність підготовки міжнародно-правових актів. Слід окремо зазначити, що рішення названої проблеми на міжнародному рівні, безумовно, заслуговує на підтримку, однак це не виключить необхідність розробки відповідного національного законодавства.

Наприклад, справедливо буде зазначити, що наразі окремі нормативно-правові акти з метою врегулювання вказаного питання вже прийнято. Так, відповідно до вищевказаної Стратегії розвитку інформаційного суспільства в Україні, серед основних завдань розвитку інформаційного суспільства в Україні вагоме місце займає прискорений розвиток інформаційного сектору економіки, який активно взаємодіє з іншими секторами економіки з метою підвищення темпів економічного зростання. Зокрема, у сфері електронної економіки (форми економічних відносин у сфері виробництва, розподілу, обміну та споживання товарів, робіт і послуг, наданих в електронному вигляді за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій) передбачається стимулювання розвитку електронної економічної діяльності або видів економічної діяльності за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій, створення умов для розвитку електронного ринку як системи економічних відносин у віртуальному просторі, що складаються у процесі торгівлі послугами або товарами за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій. Одним з основних завдань формування електронної економіки є розвиток електронного бізнесу, що планується розв'язати шляхом розвитку і застосування підприємствами технологій та інструментів електронної торгівлі; використання електронного цифрового підпису і забезпечення інформаційної безпеки; впровадження системи дистанційного обслуговування у банківській системі; забезпечення подальшої інтеграції національної платіжної системи з міжнародними платіжними системами.

Окремою проблемою оподаткування суб'єктів електронної комерції є потенційно високі можливості приховування розрахунків за операціями купівлі-продажу товарів, надання послуг [3, 71]. Якщо операції звичайних підприємств фіскальні органи зможуть перевірити, надіславши запит до банку, то при перевірці аналогічним чином суб'єктів електронної комерції можуть виникнути

ти труднощі у зв'язку з тим, що значна маса розрахунків суб'єктів електронної комерції з контрагентами здійснюється через електронні платіжні системи, системи електронних грошей або в готівковій формі, дані по яких не завжди доступні фіскальним органам. Правова невизначеність систем електронних грошей і платіжних систем в даний час не дозволяє створювати механізми їх державного регулювання, тому першочерговим кроком до вдосконалення податкового контролю в цій сфері є визначення правового статусу даних систем.

Не останню роль у ефективному здійсненні податкового контролю може зіграти кінцевий споживач [1, 45], який, з одного боку, зацікавлений у придбанні товару по заниженим цінам, однак, з іншого боку, він хоче мати певні гарантії їх поставки.

Таким чином, основою формування електронної економіки є надійна і безпечна взаємодія всіх суб'єктів у процесі провадження комерційної діяльності. На даний час необхідно насамперед розробити нормативно-правову базу у сфері електронної комерції та сприяти її гармонізації з міжнародними стандартами. Ефективним вбачається використання окремої методики податкового контролю за підприємницькою діяльністю в споживчому сегменті електронної комерції.

Зокрема, нами пропонується передбачити можливість здійснення електронної економічної діяльності виключно уповноваженими особами, які зареєстровані у визначеному законодавством порядку, а також за наявності необхідних ліцензій та дозволів.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. Голубев В. В. Интернет и оперативно-розыскная деятельность / В. В. Голубев // Законодательство. – 2004. – № 11. – С. 17–22.
2. Гончаренко Л. И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования / Л. И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 2. – С. 17–24.
3. Дамаскин О. В. Правовые проблемы национальной безопасности в условиях глобализации информационной сети / О. В. Дамаскин // Современное право. – 2003. – № 9. – С. 61–64.
4. Дрыганов В. Основные аспекты правового регулирования электронной коммерции в Беларуси и за рубежом [Электронный ресурс] / В. Дрыганов. – Режим доступа : www.russianlaw.net/law/doc/a116.htm.
5. Електронна торгівля (правовий аспект регулювання) : монографія / А. М. Новицький, В. С. Гаркуша, Н. Б. Новицька, І. О. Трубін [та ін.] ; [за заг. ред. В. В. Костицького]. – К. : Леся, 2007. – 212 с.
6. Желіховський В. М. Правові засади електронної комерції в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В. М. Желіховський. – К., 2007. – 20 с.
7. Задвірний Я. О. Використання можливостей електронної комерції у процесі ведення бізнесу / Я. О. Задвірний, А. Б. Орловська // Формування ринкової економіки в Україні. – 2008. – Вип. 18. – С. 70–75.
8. Тедеев А. А. Электронная коммерция (электронная экономическая деятельность): Правовое регулирование и налогообложение / А. А. Тедеев. – М. : Приор-издат, 2002. – 220 с.
9. Типовий закон ЮНСІТРАЛ про електронну торгівлю і Керівництво з прийняття 1996 з додатковою статтею 5 біс, прийнятої в 1998 році. ООН. – Нью-Йорк, 2006.
10. Трубін І. О. Правові засади функціонування електронних грошей у сфері електронної комерції : [монографія] / І. О. Трубін. – К. : Алерта, 2013. – 136 с.
11. Хомяков А. П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования / А. П. Хомяков // Финансовое право. – 2011. – № 4. – С. 34–37.