

УДК 336.221

І.Б. БЕЛІК, Інститут права ім. кн. Володимира Великого Міжрегіональної академії управління персоналом

МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИЙ ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

Ключові слова: електронна комерція, оподаткування, міжнародний досвід, правове регулювання електронної комерції

Колосальні можливості електронної комерції протягом останнього років характеризують даний сегмент діяльності як один із самих швидко зростаючих, однак питання нормативного регулювання окремих напрямків електронної комерції й досі залишаються відкритими. Процес бурхливого становлення сектора електронної комерції обумовлює необхідність негайного вирішення широкого кола проблемних питань, що виникають перед державою, зокрема: правового регулювання, адміністрування, оподаткування, забезпечення охорони та захисту прав тощо. При цьому, серед згаданих питань найактуальнішим є питання правового регулювання оподаткування електронної комерції.

Оподаткування суб'єктів електронної комерції в цей час здійснюється на підставі загальних принципів обчислення й стягнення податкових платежів і не враховує ряд індивідуальних особливостей цього виду діяльності. Використання позначеного підходу приводить із одного боку до фактично повного приховування величезних фінансових ресурсів від оподаткування (електронні казино, торгівля товарами з використанням мережі Інтернет тощо), з іншого боку – дозволяє в кілька разів знижувати основні показники податкової бази (електронні магазини, інформаційно-розважальні послуги).

При цьому сучасне вітчизняне податкове законодавство не містить ефективних методів та форм податкового контролю, які би

дозволили виявляти суб'єктів електронної комерції, що ухиляються від постановки на податковий облік, занижують отримані доходи або іншим чином ухиляються від сплати податків. Тому, доцільним є вивчення міжнародно-правового досвіду оподаткування електронної комерції. Саме ці обставини й обумовлюють актуальність дослідження.

У сучасних умовах питанням електронної комерції та механізмів її оподаткування були присвячені наукові розробки таких вчених, як: А. Бойко, О.А. Долгих, О.Ю. Коннова, В. Кротюка, О. Куценко, І.А. Ларютіної, С. Міщенко, О.О. Тедєєва, А.М. Новицького, С. П. Познякова, В. Л. Плєскача, С.П. Ріппи, О. Томашевського та ін. Звідси, метою статті є аналіз міжнародного досвіду щодо правового регулювання електронної комерції, напрямів та умов удосконалення механізму оподаткування суб'єктів даної діяльності у зарубіжних країнах.

Відомо, що у 1831 році один із членів британського парламенту задав Майклу Фарадею, основоположникові теорії електрики, питання про те, яку користь людству може принести його відкриття. На що Фарадей утруднився відповісти, однак виразив упевненість у тім, що один раз уряд знайде спосіб обкласти це відкриття податком [1, с.30]. Згаданий афоризм підтверджує ідею про те, що будь-яка корисна суспільна діяльність людина раніше чи пізніше буде визнана в якості об'єкта оподаткування. Правочини у мережі Інтернет не є в цьому плані виключенням з правил.

Інтернет та електронна комерція є реаліями так званої «нової економіки», які роблять актуальною проблему не тільки модернізації існуючих податкових систем, але і їхньої гармонізації. На сьогоднішній день у даному напрямку ведеться активна робота як на національному, так і на міжнародному рівні. У рамках проблеми оподаткування електронної комерції на міжнародному рівні обговорюються питання, зокрема, що впливають з застосування інституту постійного представництва, класифікації доходів і від-

несення прибутку до постійного представництва в електронній комерції, непряме оподаткування реалізації товарів, робіт, послуг у мережі Інтернет, трансферне ціноутворення. Крім аспектів податкового характеру серйозний привід для міркувань дають й інші проблеми адміністративного регулювання, які застосовні до електронної комерції (зокрема питання валютного й митного законодавства).

Аналіз зовнішньоекономічних господарських відносин і стан їх правового регулювання свідчить про очевидну зацікавленість економічно розвинених країн в усуненні перешкод у міжнародному переміщенні товарів, капіталу й робочої сили, в тому числі й з використанням інструментарію та механізмів електронної комерції. Зокрема, про таку зацікавленість свідчить Директива ЄС 2000/31/ЄС від 08.06.2000 р., присвячена окремим питанням правового регулювання електронної комерції в рамках Загального ринку. Однією з основних цілей даного документа є створення вільного ринку електронної торгівлі на території держав-учасників ЄС [2].

У той же час, сучасне міжнародне податкове законодавство, яке регулює електронну комерцію, базується на територіальному принципі, правових традиціях, відмінностях законодавства, інформації про грошові потоки та їх власників тощо. В кожному окремому випадку електронної комерції ці принципи діють зовсім по-іншому, оскільки встановити власника цифрового капіталу, ідентифікувати та контролювати трансакції в Інтернеті дуже складно [3, с.23].

Одною з перших країн, що звернули увагу на розробку питань правового регулювання оподаткування електронної комерції були США – країна, що фактично породила дане явище.

Чина система оподаткування США відносно правочинів купівлі-продажу, що відбуваються дистанційно, передбачає оподаткування саме продажів. При цьому, податок із продажів – це непрямий податок на кінце-

ве споживання. Він може стягуватися за місцем призначення, за джерелом продажів або за місцем реєстрації продавця. Останнє означає, що податок стягується за місцем розташування штаб-квартири організації. При обкладанні споживання за місцем призначення вичерпною податковою базою є споживання внутрідержавне. При стягненні податку за джерелом продажів базою буде споживання внутрідержавне плюс чистий експорт, тобто оподатковуванню буде підлягати все внутрішнє виробництво [4, с.573].

У США база податку із дистанційних продажів, як правило, визначається за місцем призначення. При покупці книг у магазині обов'язок зі збору податку із продажів покладається на підприємця, який у цьому випадку є податковим агентом. Податок спрямовується в дохід штату, де була зроблена покупка. Але такий простий механізм працює тільки у випадку, якщо продавець або зареєстрований у цьому штаті, або є присутнім у ньому фізично (pexus). Під фізичною присутністю розуміється наявність декількох показників: найманих робітників, складських площ, торговельних залів. Якщо продавець не має жодного зі згаданих показників в штаті, де реалізується товар, тоді, відповідно до постанови Верховного суду, вимога до нього сплатити податок із продажів є незаконною [5, с.740].

Варто зазначити, що у кожному штаті, який ввів у дію податок із продажів, у системі оподаткування передбачений також й користувальницький податок (use tax), що прямо сплачується самим споживачем у тому випадку, якщо він купив товар у продавця, розташованого за межами штату й фізично в ньому відсутнього.

Але, забезпечити надійний фіскальний контроль за великою кількістю дрібних угод, які укладаються та здійснюються он-лайн, органам податкової служби США не надається можливим, оскільки, по-перше, кількість даних угод є надто великою, а суми за ними - незначними, по-друге, процес адміністрування їх є складним, оскільки викликає

потребу у переконанні, що продавець фізично не є присутнім у штаті, а виходить, і не платить податок із продажів, по-третє, існує безліч уточнень і виключень у податковій базі.

Таким чином, при сплаті користувальницького податку уряди штатів можуть покладатися тільки на свідомість споживачів. Звичайно, збирання податків на товари, які підлягають обов'язковій реєстрації (таких як автомобілі, човни), близька до 100 %, але, при цьому, А. Гулсби робить справедливий висновок про те, що угоди в режимі реального часу фактично не можуть бути обкладені податком [6, с.561].

З урахуванням цього наукового концептуального висновку федеральний уряд США вважає за необхідне встановлення в світі режиму не втручання (або мінімального втручання) держав в електронний сегмент (національних та світової) економіки (принцип саморегулювання електронної комерції) і мораторію на введення оподаткування суб'єктів електронної економічної (господарської) діяльності, з метою максимізації вигод від використання економічного потенціалу мережі для національних економік провідних країн.

На підтвердження своєї позиції рішенням Верховного Суду Сполучених Штатів Америки в 1992 р. встановлений мораторій на оподаткування суб'єктів електронної економічної (господарської) діяльності, що здійснюється з використанням глобальної комп'ютерної мережі Інтернет. Згідно з цим рішенням компанії, що продають товари в мережі Інтернет за каталогом (Інтернет-магазини), віднесені до пільгової категорії.

Згаданий мораторій був неодноразово продовжений та діє до теперішнього часу, не дивлячись на те, що уряди багатьох штатів висловлюють занепокоєння тим, що в міру розвитку електронної комерції через наявність мораторію в першу чергу страждають бюджетні інтереси штатів. Такої же думки дотримують й вчені-економісти США, які звертають увагу на те, що відсутність опода-

ткування суб'єктів електронної комерції обертається для США істотними бюджетними втратами. Так, відповідно до дослідженнями, проведеними професором Університету Теннессі Дональдом Брюсом (Donald Bruce) бюджети кожного з штатів США недоодержуватимуть до мільярда доларів щорічно. Дослідження проводилися за запитом Мережі з управління державним боргом Національної асоціації міністрів штатів (State Debt Management Network of the National Association of State Treasurers) [7, с.89–90].

У свою чергу, представники компаній, що здійснюють економічну діяльність у мережі Інтернет (електронні компанії або Інтернет-компанії) запевняють, що жорсткість у даній частині податкової законодавства, і скасування мораторію будуть перешкоджати подальшому розвитку цього важливого для США сектора економіки. Тих же міркувань дотримуються і федеральна влада США, яка настійно рекомендує наслідувати приклад Сполучених Штатів і політичному керівництву інших індустріально розвинених держав.

Згадані підходи до оподаткування електронної комерції застосовують такі провідні держави, що займають лідируючі позиції в області нових інформаційних технологій, як Японія, Канада, Південна Корея, Австралія та ін.

У той же час, провідні держави – члени Європейського Союзу посідають декілька іншу позицію у даній сфері, будуючи внутрішню та зовнішню податкову політику на основі концепції максимального державного регулювання електронних економічних відносин, виходячи саме з примату бюджетних і податкових інтересів економік своїх країн.

Згадану позицію досить чітко висвітлили вчені-економісти, що досліджують економіко-правові проблеми ЄС, які наполягають на тому, що стягування податків з оборотів комерційних угод, здійснюваних в глобальній мережі Інтернет може стати в перспективі важливою, а на певній стадії розвитку світової електронної економіки – найважливішою статтею поповнення як національного бю-

джеті цих держав, так і консолідованого інтеграційного бюджету Європейського Союзу [8, с.58].

08.10.1998 року в Оттаві на конференція Організації економічного співробітництва й розвитку (ОЕСР) «Світ без кордонів: Розуміючи потенціал електронної комерції» («Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce»), Податковим комітетом ОЕСР, у співробітництві з Європейською Комісією й ВТО розроблено концепцію еволюційного розвитку Модельної конвенції щодо оподаткування електронної комерції, й визначено наступні загальні принципи оподаткування: нейтральність; ефективність; визначеність і простота; дієвість і справедливність; гнучкість.

Дотримуючись згаданих принципів, у рамках Європейського Союзу проблема правового регулювання оподаткування електронної комерції в основному зосереджена на розробці та реалізації механізмів застосування податку на додану вартість до поставок цифрової продукції [9].

07.05.2002 року Рада ЄС прийняв Директиву про застосування податку на додану вартість (ПДВ) до реалізації послуг за допомогою телекомунікаційних каналів зв'язку. Держави-учасники ЄС повинні були внести відповідні зміни у своє національне законодавство до 01.07.2003 року. В наступному термін дії Директиви не одноразово продовжувався.

Положення Директиви засновані на пропозиціях Європейської Комісії від 07.06.2000 року. Директива встановлює, що поставки цифрових продуктів, споживаних у рамках ЄС, підлягають обкладанню ПДВ, у той час як поставка цифрових продуктів за межі ЄС від ПДВ звільняється. Іноземні постачальники цифрової продукції повинні будуть для цілей ПДВ зареєструватися в компетентних відомствах однієї із країн-учасниць ЄС (передбачається, що це буде країна, у яку здійснена перша поставка). Проте, податок буде стягуватися по ставці, що діє в країні, у якій перебуває споживач. Дані правила повинні

застосовуватися тільки до тих іноземним постачальників, які реалізують свою продукцію в ЄС непідприємцям (модель «B2C» – «підприємство-споживач»). Якщо реалізація здійснюється по моделі «B2U» («підприємство-підприємство»), то ПДВ обчислюється, утримується й сплачується безпосередньо покупцем, що перебуває в ЄС [10, с.135]. Рада ЄС підкреслив, що таке регулювання ПДВ погодиться із принципами непрямого оподаткування, сформульованими на конференції ОЕСР в Оттаві в 1998 р. Згідно із цими принципами обкладання ПДВ повинне відбуватися в країні споживання товарів і послуг.

Згадані адаптовані правила оподаткування електронної комерції ПДВ на території ЄС запроваджено ще 2002 р. Ці правила, з одного боку, дають можливість податковим органам ефективно здійснювати державний контроль у сфері електронної комерції, а з іншого – стимулювати суб'єктів господарювання до провадження законної економічної діяльності та вчасної сплати податків [11, с.58].

Окремими з європейських країн робилися спроби впровадження власних податково-правових конструкцій щодо оподаткування електронної комерції.

Так, уряду Франції в червні 2001 р. комісією з фінансів Національних зборів Франції для цілей подальшого оподаткування суб'єктів електронної економічної (господарської) діяльності пропонувалося введення обов'язкової державної сертифікації торгових Інтернет-компаній, для здійснення господарської діяльності яких пропонувалося введення спеціального «розпізнавального знаку», яким відзначалися б ті торговельні Інтернет-компанії, які пропонують достатні гарантії податкової прозорості та технологічної безпеки при здійсненні платежів з використанням банківських карт [12, с.451–457].

Крім того, згідно Рішення муніципального суду м. Париж «У справі про оподаткування Інтернет-аукціонів, що здійснюються в режимі реального часу» від 05.05.2000 р. №

456/7/A7, французьким користувачам мережі Інтернет заборонено здійснювати операції з придбання товарів в Інтернет-магазинах та на аукціонах, організатори яких не отримали в установленому порядку дозвіл на ведення торгівлі та проведення аукціонів і не стали на податковий облік для цілей обліку обертів і сплати податку на додану вартість. Але, з урахуванням відсутності технічних можливостей відстеження всіх дрібних операцій в мережі Інтернет, податкові органи не в змозі налагодити стійкий податковий контроль за вказаними операціями.

Також, з вересня 2001 р. у Франції введено в обіг спеціальні небанківські пластикові карти Easysmartcodes вартістю 50, 100 і 200 франків, призначені для оплати вартості придбаних за допомогою мережі Інтернет товарів (послуг). Такі небанківські пластикові карти мають індивідуальний номер і 25 кодів, які вказуються при оплаті товарів (послуг), що придбаваються з використанням мережі Інтернет. При кожній покупці використовуватися один з цих кодів.

Але, практика діяльності податкових органів Франції свідчить, що впровадження таких карток також не забезпечує належного податкового контролю над електронною господарською діяльністю.

У Німеччині також, у 2000 році розглядалася можливість доповнення діючої системи податків додатковим фіскальним платежем – «Податок на використання мережі Інтернет в ділових цілях». При цьому для цілей оподаткування названим податком мережу Інтернет, з економічної точки зору, передбачалося розглядати як засіб виробництва. В якості платників податку (суб'єктів оподаткування) повинні були виступати тільки юридичні особи – податкові резиденти Німеччини, що використовують глобальну мережу Інтернет для отримання прибутку «в ділових цілях». У цьому випадку об'єктом оподаткування повинен був виступати час, протягом якого комп'ютер юридичної особи був підключений до мережі Інтернет і використовуватися для здійснення підприємницької діяльності.

Передбачалося, що при складанні відповідної податкової декларації співробітники суб'єктів господарювання будуть додатково заповнювати графу «Інтернет». У названій графі буде вказуватися час, проведений в мережі («тривалість роботи в Інтернет»), тематика відвідуваних сайтів і т.д. При цьому, найважливішою обставиною застосування такого механізму оподаткування, як зазначають німецькі вчені, є не вирішена проблема порядку здійснення відповідного податкового контролю за достовірністю наданої інформації [13, с.139].

Аналіз світового досвіду дозволяє зробити висновок, що вирішення проблем оподаткування електронної комерції можливо лише через гармонізацію податкових відносин, завдяки активній співпраці податкових органів Міндоходів України з суб'єктами господарювання, що здійснюють свою господарську діяльність з використанням мережі Інтернет. Це сприятиме розвитку електронної комерції, запобігатиме неправомірному використанню електронних мереж і забезпечить додаткові надходження до бюджету.

ЛІТЕРАТУРА

1. The End of Taxes? // The Economist. – 2000. – 23 September. – P. 30.
2. Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market ('Directive on electronic commerce'). Official Journal L 178, 17/07/2000. – PP. 0001–0016.
3. Ткачук Н. Переваги та ризики поширення новітніх інформаційних технологій в сучасному суспільстві / Н. Ткачук // Бизнес и безопасность. – 2007. – № 5. – С. 23.
4. Fox F. The Sales Tax and Electronic Commerce: So what's New? / Fox F., Murray N. // National Tax Journal. – Vol. 50. – 1997. – № 3 (September). – PP. 573–592.
5. Mclure Ch. Electronic Commerce, State Sales Taxation and Intergovernmental Fiscal

Relations / Mclure Ch. // National Tax Journal. – LII. – 1997. – PP. 731–750.

6. Goolsbee A. In a World without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce / Goolsbee A. // The Quarterly Journal of Economics. – Vol. 115. – 2000. – № 2, May. – P. 561.

7. Operkent A. The Law Problems of Electronic Economy / Operkent A. // Journal of Monetary Economics. – 2001. – № 12. – P. 89–90.

8. Lejeune Bvanham I. Does Cyber – Commerce Necesitate a Revision of International Tax Concepts / Lejeune Bvanham I., Verlinden I., Verbeken A. // European Taxation. – 1998. – Feb. – P. 58.

9. Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce. The Final Report by the TAG on Treaty Characterization of E-Commerce Payments of 1 February 2001 / OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.oecd.org/EN/documents/O.F.N--documents-101-nodirectorate-no-4-no-29.00.html>.

10. Fetzer T. Die Besteuerung des Electronic Commerce im Internet / T. Fetzer // Mannheimer Beitrage zum offentllchen Recht und Steuerrecht. – Band 24. – Frankfurt a. M. u.a. : Lang, 2000. – S. 135.

11. Позняков С. Адміністративно-правові аспекти державного контролю і правоохоронної діяльності у сфері оподаткування електронної торгівлі / С. Позняков // Правова інформатика. – 2007. – № 2 (14). – С. 57–59.

12. Ellinger E. Modern Banking and Taxation Law / Ellinger E., Lomnicka E. – Oxford, 2000. – P. 451–457.

13. Numgard W. World of Electronic Commerce / Numgard W. – New York : ABC Publishing, 2002. – P. 139.

Белік І. Б. Міжнародно-правовий досвід оподаткування електронної комерції / І. Б. Белік // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 49–54 [Електронний ресурс].

Виконано аналіз міжнародного досвіду оподаткування електронної комерції. Висвітлено проблемні питання, які існують у сфері оподаткування електронної комерції; сформульовано висновки щодо вдосконалення механізмів правового регулювання електронної комерції.

Белік І.Б. Международно-правовой опыт налогообложения электронной коммерции

Выполнен анализ международного опыта налогообложения электронной коммерции. Освещены проблемные вопросы, которые существуют в сфере налогообложения электронной коммерции; сформулированы выводы по усовершенствованию механизмов правового регулирования электронной коммерции.

Belik I.B. International Legal Experience Taxation of E-Commerce

In the article the foreign experience of taxation of electronic commerce in the period of transformation changes in a world economy is examined. The most problem questions which need to be decided are defined and the propositions about improving of e-commerce regulation are suggested.