

Особливості бухгалтерського обліку і оподаткування в інтернет-торгівлі

& Питання, які розглядаються:

- Висвітлено основні аспекти ведення торгівлі через мережу Інтернет.
- Досліджено особливості створення та функціонування інтернет-магазинів а також особливості бухгалтерського обліку та оподаткування в інтернет-торгівлі.

Ключові слова: інтернет-магазин, інтернет-торгівля, дистанційна торгівля, бухгалтерський облік і оподаткування в торгівлі, облік доставки товару.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Освещены основные аспекты ведения торговли в сети Интернет.
- Исследованы особенности создания и функционирования интернет-магазинов а также особенности бухгалтерского учета и налогообложения в интернет-торговле.

Ключевые слова: интернет-магазин, интернет-торговля, дистанционная торговля, бухгалтерский учет и налогообложение в торговле, учет доставки товара.

& Issues that are examined:

- It covers the main aspects of Internet trading.
- The features of the establishment and operation of online shops as well as features of accounting and taxation of Internet commerce are investigated.

Keywords: e-commerce, remote sales, accounting and taxation in the trade register in the goods.

Постановка проблеми. В сучасних умовах функціонування економіки розвиток інформаційних технологій та поширення мережі Інтернет сприяє активному розвитку такої форми дистанційної торгівлі, як інтернет-торгівля.

Актуальність обраної теми зумовлює необхідність дослідження організації та методики ведення обліку операцій в сфері інтернет-торгівлі, а саме дослідження обліку витрат на створення і функціонування інтернет-магазинів, обліку розрахунків з покупцями.

Метою дослідження є вивчення особливостей проведення операцій в сфері торгівлі через Інтернет та особливостей бухгалтерського обліку та оподаткування інтернет-торгівлі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням особливостей обліку та оподаткування в інтернет-торгівлі присвячені праці таких науковців як Бутинця Ф.Ф., Плекач В.Л., Нападовської Л.В., Фоміна О.В., Москаленко А., Золотухіна О., Тихонова С. та інших. Але більшість досліджень розкриває особливості створення та функціонування інтернет-магазинів як одного з видів дистанційної торгівлі, в цілому не враховуючи особливості ведення бухгалтерського обліку. Крім того, у зв'язку зі змінами в податковому законодавстві, додаткового дослідження вимагають особливості оподаткування

під час ведення торгівлі через Інтернет.

Виклад основного матеріалу. Електронна торгівля - вид дистанційної торгівлі товарами з використанням комп'ютерної та телекомунікаційної техніки [10].

Торгівлю через інтернет-магазин можна класифікувати по-різному, залежно від різних факторів:

- як роздрібну, оскільки через інтернет-магазин переважно здійснюють продаж товарів та надання торговельних послуг кінцевому споживачу;
- як продаж товарів на замовлення та як дистанційну торгівлю, оскільки договір складається на відстані, а покупець робить попереднє замовлення у продавця; торгівля здійснюється поза торговельними або офісними приміщеннями, а вибір товару і його замовлення не збігаються у часі з передачею товару покупцеві (податкова).

Законодавством не передбачено окремого нормативного документа, який би регламентував торгівлю через інтернет-магазин, отже вона регламентується тими самими документами, що й інші види торгівлі.

Важливим аспектом ведення торгівлі, в тому числі торгівлі через Інтернет, є патентування торговельної діяльності. Отже, торговельному підприємству, яке здійснює торгівлю через інтернет-

магазин, потрібно придбавати торговий патент в таких випадках:

- покупці оплачують товари готівкою чи з допомогою банківських платіжних карток у приміщенні підприємства. У цьому разі торговий патент придбавається за місцезнаходженням пункту продажу товарів (приміщення підприємства) та розміщується на фронтальній вітрині магазину (офісу інтернет-магазину), а у разі її відсутності – біля касового апарата;

- покупці оплачують товари готівкою кур'єру. В цьому разі торговий патент придбавається за місцем реєстрації підприємства. Він дійсний на всій території України та повинен розміщатися на таблиці в транспортному засобі, що перевозить товар та кур'єра, або знаходиться безпосередньо у кур'єра;

- якщо товари оплачують готівкою як у приміщенні підприємства, так і кур'єру, підприємству слід придбавати два патенти – один для приміщення магазину, а другий для пересувної торговельної мережі.

Особливості в оподаткуванні інтернет-торгівлі полягають в наступному:

1. Відповідно до Податкового кодексу України [1], спрощена система оподаткування не поширюється на суб'єктів господарювання, що здійснюють продаж товарів (послуг) через Інтернет, а мають знаходитись на загальній системі оподаткування.

2. Особа, яка поставляє товари (послуги) на митній території України з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж, підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку на додану вартість, незалежно від суми річного доходу. При цьому особа-нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України.

Отже, для ведення інтернет-торгівлі фізична або юридична особа має знаходитись на загальній системі оподаткування та бути платником ПДВ.

Бухгалтерський та податковий облік операцій в електронній торгівлі має дві основні складові: облік витрат на створення та функціонування інтернет-магазину та облік розрахунків з покупцями.

Розглянемо детально облік витрат на створення та функціонування інтернет-магазину.

Витрати на виготовлення Web-сайту в обліку підприємства доцільно відображати наступним чином: визнати Web-сайт нематеріальним активом а витрати на його створення сайту – капітальними витратами.

Оскільки Web-сайт — результат творчої діяльності, то він є об'єктом авторського права [9], а таке авторське право належить підприємству [2].

Якщо договір на створення веб-сайту передбачає перехід до платника податку - замовника права інтелектуальної власності (авторського права) на цей веб-сайт, то витрати, понесені таким платником згідно з цим договором, підлягають амортизації [1].

Сума витрат підприємства, понесених на створення Web-сайту, обліковується на субрахунок 154 «Придбання (створення) НМА», а при введенні сайту в експлуатацію списується на субрахунок 125 «Авторське право і суміжні з ним права». Введення Web-сайту в експлуатацію здійснюється на підставі «Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів» [6].

Нарахування амортизації на Web-сайт здійснюється протягом строку корисного використання, що встановлюється наказом при зарахуванні його на баланс, але не більше 20 років. Метод амортизації НМА також обирається підприємством самостійно, виходячи з умов одержання надалі економічної вигоди (п. 27 П(С)БО 8). Якщо ці умови визначити неможливо, то застосовується прямолінійний метод списання. Амортизаційні відрахування здійснюються до досягнення залишкової вартості НМА, що дорівнює нульовому значенню.

Витрати на оплату послуг хостінгу (оренда дискового простору), колокейшину (оренда сервера у провайдера), плата за домен (доменне ім'я не продається, а передається в тимчасове використання) включається до складу витрат як витрати, пов'язані з підготовкою й організацією виробництва, а також продажем продукції, робіт і послуг відповідно, тобто витрати на утримання Web-сайту відображаються на рахунок 93 «Витрати на збут». Кореспонденцію рахунків з обліку витрат, пов'язаних зі створенням та функціонуванням інтернет-магазину наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку витрат інтернет-магазину

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Витрати на розробку сайту	154	631
2	Податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Витрати на реєстрацію доменного імені, супровід сайту та хостинг	154	631
4	Податковий кредит з ПДВ	641	631
5	Оплачено послуги щодо організації роботи сайту	631	311
6	Введено сайт в експлуатацію	125	154
7	Нараховано амортизацію	93	133

Бухгалтерський облік та звітність

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з розрахунків з покупцями в електронній торгівлі здійснюється залежно від способів доставки (отримання товару в офісі продавця; кур'єрська доставка; доставка поштою) та виду розрахунків (готівкові, безготівкові).

З метою бухгалтерського і податкового обліку операцій в торгівлі через інтернет-магазин можна виділити 3 типи розрахункових операцій:

1. оплата готівкою:

- через кур'єрську службу підприємства;
- за допомогою послуг сторонньої кур'єрської організації;
- через поштові відділення;
- оплата готівкою в офісі магазину.

2. безготівкові розрахунки (банківський переказ);
3. розрахунки електронними грошима.

Розглянемо детально ці операції:

1. У разі наявності на підприємстві власної кур'єрської служби, підприємство має проводити розрахунки за допомогою РРО, в даному випадку портативного [3]. В такому випадку, суб'єкт господарювання складає «Звіт про використання РРО». Підприємство також має придбати торговий патент, оскільки з'являється місце продажу товарів [5]. Патент має знаходитись у кур'єра під час продажу товарів.

Розглянемо кореспонденцію рахунків з обліку готівкових розрахунків з покупцями з доставкою через кур'єра (табл. 2).

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку готівкових розрахунків з покупцями з доставкою через кур'єра

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Передано зі складу товар кур'єру	2811	281
2	Податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Передано кур'єром товар покупцю (отримано кошти)	303	702
4	Податкові зобов'язання з ПДВ	702	643
5	Списано собівартість реалізованого товару	902	2811
6	Визначено фінансовий результат	702 791	791 902

Розглянемо кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з покупцями за передоплатою (з доставкою через кур'єра) (табл. 3).

Таблиця 3

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з покупцями за передоплатою (з доставкою через кур'єра)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано передоплату за товар	311	681
2	Податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Передано кур'єру товар зі складу	2811	281
4	Передано товар покупцю	361	702
5	Податкові зобов'язання з ПДВ	702	643
6	Списано собівартість реалізованого товару	902	2811
7	Визначено фінансовий результат	702 791	791 902
8	Зараховано зобов'язання за передоплатою	681	361

Якщо підприємство використовує послуги сторонньої кур'єрської служби, то кур'єр, який отримує кошти за товар вносить її на банківський рахунок підприємства. При цьому, з кур'єрською службою має бути укладений договір, в якому передбачається передача матеріальної відповідальності та надання звіту про виконання замовлення.

При доставці товарів поштою, товар разом із супроводжуючими документами передається відповідальній особі, з якою укладається договір про повну матеріальну відповідальність. Така особа оформлює відправлення на адресу покупця та оплачує поштові послуги за доставку. Про факт отримання товару продавцю надсилається повідомлення. Якщо умовами договору продавця з покупцем та договору продавця з поштою передбачено оплату в момент отримання товару на

поштовому відділенні, покупець вносить кошти для перерахування на банківський рахунок продавця.

Під час отримання товару в офісі продавця приймання-передачу товару фіксують у бланку замовлення на доставку товару (в двох екземплярах – для продавця та покупця). Приймання готівки оформлюють за допомогою РРО. Водночас, покупцю можуть надаватися інші документи, такі як технічний паспорт на товар, або другий примірник податкової накладної, якщо покупець є платником ПДВ.

2. При розрахунках банківським переказом, покупець, роздрукувавши документ з сайту сплачує рахунок шляхом банківського переказу на поточний рахунок підприємства.

Форму бланка замовлення кожен магазин розробляє самостійно. Заповнене, надіслане продавцю і підтверджене ним замовлення виконує

функції договору між продавцем та покупцем, тобто фіксує обов'язок продавця поставити товар і обов'язок покупця оплатити товар.

Бланк замовлення повинен містити такі дані [7]:

- назву суб'єкта господарювання, його місцезнаходження, банківські реквізити;
- найменування товару;
- ціну товару;
- кількість товару;
- загальну вартість товару;
- вартість послуг, що надаються додатково;
- дату (час) виконання замовлення;
- місцезнаходження одержувача та інше.

Крім того, відповідно до Закону України «Про захист прав споживачів» [4], у бланку замовлення доцільно зазначити гарантійні зобов'язання та інші послуги, пов'язані з утриманням чи ремонтом продукції.

3. Під час розрахунку електронними грошима, можуть використати такі платіжні системи webmoney, гирау та ін. Сфера розрахунків електронними грошима регулюється «Положенням про електронні гроші», затвердженим Постановою НБУ від 25.06.2008 р. № 178 [8].

Значно рідше при інтернет-торгівлі застосовується оплата за допомогою банківської платіжної картки (БПК) та електронними грошима.

Є декілька варіантів розрахунків БПК. Найпоширеніший – через посередника, коли продавець укладає угоду з посередником про отримання ним оплати від покупців. У цьому випадку на сайті інтернет-магазину є розділ «Оплатити БПК». Натиснувши на нього, покупець потрапляє на сайт посередника, вводить дані своєї картки, суму оплати і списує відповідну суму коштів. Кошти спочатку потрапляють на рахунок посередника, а потім за вирахуванням комісії посередника перераховуються на банківський рахунок продавця.

При розрахунку електронними грошима підтвердженням оплати буде виписка за електронним гаманцем, яку продавець і покупець отримують здебільшого в електронній формі. Розрахунки електронними грошима ускладнюються тим, що з метою визначення бази оподаткування суми отриманого доходу мають бути підтверджені банківськими виписками, отже такі розрахунки мають проводитись за допомогою банку.

Висновки. Результати проведеного дослідження показали, що, незважаючи на стрімкий розвиток інтернет-торгівлі, ця сфера досі лишається недостатньо врегульованою на законодавчому рівні.

Суб'єкти господарювання, які ведуть торгівлю через Інтернет, мають знаходитись на загальній системі оподаткування та бути зареєстрованими як платник податку на додану вартість, незалежно від суми річного доходу.

Web-сайт визнається нематеріальним активом, а витрати на оплату послуг хостінгу, коллокейшину, плата за домен доцільно включати до складу загальновиробничих витрат або витрат на збут. Бухгалтерський облік розрахунків з покупцями

ведеться залежно від типу розрахункових операцій.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з розрахунків з покупцями в електронній торгівлі здійснюється залежно від способів доставки та виду розрахунків. При цьому, розрахунки електронними грошима ускладнюються тим, що з метою визначення бази оподаткування суми отриманого доходу мають бути підтверджені банківськими виписками, отже такі розрахунки мають проводитись за допомогою банку.

4 Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23.12.1993 р. № 3792-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.
3. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр>.
4. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>.
5. Про патентування деяких видів підприємницької діяльності: Закон України від 23.03.1996 р. № 98/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/98/96-вр>.
6. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.
7. Правила продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями: затверджені Наказом Міністерства економіки України від 19.04.2007 р. № 103 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1181-07>.
8. Положення про електронні гроші в Україні: затверджене Постановою Національного банку України від 25.06.2008 р. № 178 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0688-08>.
9. Про веб-сайт як об'єкт авторського права: Лист Департаменту інтелектуальної власності від 22.01.2007 р. № 16-14/231 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1038.1466.0>.
10. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник [для студентів ВУЗів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / За ред. проф. Бутинця Ф.Ф. та доц. Малюги Н.М. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 576 с.