

УДК 342.9:336.221

С. ПОЗНЯКОВ, провідний науковий співробітник НДЦ ПО
Національного університету ДПС України

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ І ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ ТОРГІВЛІ

Анотація. На основі аналізу міжнародної практики правового регулювання оподаткування у статті визначаються основні напрями удосконалення законодавства України у сфері оподаткування електронної торгівлі.

Міжнародний досвід правового регулювання економічних відносин ґрунтується на реалізації основних прав, свобод та законних інтересів людини і громадянина та спрямований на створення сприятливих економіко-правових умов здійснення електронного бізнесу суб'єктами господарювання. Норми міжнародних і регіональних актів у сфері електронної торгівлі на сьогодні активно формуються у правових системах розвинених країн світу за рахунок прецедентного підходу щодо удосконалення нормативно-правової бази. При цьому значна увага приділяється встановленню жорсткої юридичної відповідальності як суб'єктів електронних економічних відносин, так і посадових осіб державних уповноважених органів щодо порушення ними встановлених правових приписів безпеки обігу і захисту інформації в мережі Інтернет, норм її використання уповноваженими особами для цілей державного контролю і правоохоронної діяльності.

Метою даної статті є визначення основних напрямів удосконалення законодавства України у сфері оподаткування електронної торгівлі із урахуванням світового досвіду.

Аналіз міжнародних регулятивних правовідносин, наукових і навчальних літературних джерел щодо досліджуваної сфери дозволив визначити поняття “електронна торгівля”, а також засвідчити відсутність єдності у поглядах науковців і практиків щодо цього поняття. Електронна торгівля (далі – ЕТ) є формою ділової активності (бізнесу, підприємництва) 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 і проведення робіт шляхом комп'ютерного програмування повідомлень за допомогою електронних носіїв чи через мережу, подібну до Інтернету, із використанням можливостей інформаційно-телекомунікаційних технологій. Поняття ЕТ, на нашу думку, є основою для удосконалення як організаційної, так і функціональної інфраструктури уповноважених органів державного контролю і правоохоронної діяльності у сфері ЕТ із урахуванням світової концепції “функціонально-еквівалентного” підходу.

У цьому зв'язку одним із перспективних міжнародних напрямів удосконалення правових механізмів щодо оподаткування, державного податкового контролю, запобіжних і припинювальних заходів правоохоронної діяльності у сфері ЕТ є стандарт В2В. При цьому відправним моментом міжнародної практики оподаткування ЕТ є місцезнаходження постачальника електронних послуг (товарів) або право країни, де використовуються електронні фінансово-господарські операції торгівлі [1].

Глобалізація електронного інформаційного простору, здійснення економічної діяльності із використанням електронних засобів і технологій вимагає застосування

заходів регулювання відносин у сфері оподаткування ЕТ на рівні міжнародних і регіональних організацій співробітництва. До основних напрямів міжнародного функціонального співробітництва у досліджуваній сфері необхідно віднести такі:

- розширення доступу податкових органів до необхідної інформації і створення ефективних правових механізмів обміну такою інформацією;

- створення міжнародної податкової організації, яка б мала повноваження щодо збору статистичних і адміністративних даних про платників податків, їх економічну діяльність, а також щодо організаційно-правового механізму багатостороннього обміну інформацією за аналогією, яка існує у межах діяльності Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР);

- розробка міжнародної системи кодової ідентифікації усіх фізичних і юридичних осіб, які платять податок із доходів. В особистому номері платника податків буде закодована інформація про юрисдикцію, у якій проживає або зареєстрований платник податків, а також дані про всі джерела доходів даного платника податків [2].

Оподаткування ЕТ у міжнародній практиці має національні і регіональні особливості, що ґрунтуються на правових традиціях, відмінностях у правових системах країн щодо правового регулювання оподаткування, підходах у застосуванні правових засобів податкового адміністрування і відповідальності.

Так, податкова політика Європейського Союзу (далі – ЄС) створює загальні рамкові умови, які застосовуються до конкретної сфери, у т. ч. й сфери оподаткування ЕТ. Дослідження загальної практики податкового адміністрування держав-членів ЄС свідчить, що серед найбільш ефективних методів у здійсненні державного податкового контролю є такі:

- методи контролю із використанням адміністративно-правових і інформаційно-аналітичних засобів збирання необхідної, у т. ч. непрямой, інформації про платників податків. Значна увага при цьому приділяється заходам, пов'язаним із встановленням і застосуванням жорсткої юридичної відповідальності платників податків щодо ненадання відповідної інформації;

- запровадження комп'ютерних систем аналізу податкових ризиків;

- розробка методів проведення комп'ютеризованого аудиту платників податків тощо [3. – С. 44].

Виходячи із нормотворчого досвіду у податковій сфері ЄС поставка послуг в електронній формі підпадає під правовий режим оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) за місцезнаходженням покупця (споживача), що з одного боку, відрізняється від порядку оподаткування звичайних операцій поставки, а з іншого – є більш “природним” з погляду економічної сутності зазначеного податку. Нові адаптовані правила оподаткування ПДВ ЕТ в ЄС запроваджені із 2002 року. Зазначеними правилами встановлені основні елементи оподаткування ПДВ ЕТ, зокрема: об'єкт оподаткування; місце здійснення операцій, що підлягають оподаткуванню; особи, які відповідають за сплату ПДВ при здійсненні оподатковуваних операцій ЕТ, а також запроваджено спеціальний режим оподаткування, який застосовується до платників податку, що не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності і здійснюють поставку послуг у електронній формі особам, які не є платниками податку [4, 5].

Зазначеним вище спеціальним режимом оподаткування встановлено, поряд з уже існуючими, ряд правових механізмів, що надають, з одного боку, можливість податковим органам ефективно здійснювати функції і виконувати завдання державного

податкового контролю у сфері ЕТ, а з іншого – стимулюють суб’єктів ЕТ – платників податків здійснювати легальну економічну діяльність, підвищувати рівень власної економічної безпеки і конкурентоспроможності, а також співпрацювати із податковими органами. Одними із таких заходів є:

- встановлення податкових зобов’язань платників податків щодо реєстрації і отримання податкового номеру; подання щомісячної звітності щодо здійснення постачання послуг в електронній формі; сплати утриманого ПДВ з операцій поставки послуг кінцевим споживачам; зберігання податкової документації;

- встановлення повноважень податкових органів щодо доступу до рахунків-фактур платників податків, які можуть зберігатися в іншій державі-члені ЄС за допомогою електронних засобів і відповідні обов’язки платників податків щодо зберігання виписаних або отриманих ним рахунків-фактур за допомогою електронних засобів, які гарантують он-лайн доступ до даних;

- створення правових умов інформаційної взаємодії між суб’єктом ЕТ та уповноваженим державним органом. Так, одночасно для цілей оподаткування і зменшення основних ризиків підприємницької діяльності суб’єктів ЕТ уповноваженими державними органами ЄС (профільною Єврокомісією) платникам податків рекомендовано використовувати доступні в державах-членах ЄС електронні інформаційні бази податкових ідентифікаційних номерів контрагентів, а також розширення можливості обміну потрібними даними через інформаційну базу даних про угоди, послуги, що постачаються електронним способом та ін [6]. Іншими словами, у функціональній інфраструктурі уповноважених органів державного контролю і правоохоронної діяльності держав-членів ЄС, у т. ч. у сфері ЕТ, використовується правовий механізм електронної реєстрації правочинів, здійснюваних суб’єктами господарювання на території ЄС. Зазначений механізм електронної реєстрації виступає, з одного боку, підґрунтям для функціонування адміністративно-запобіжного моніторингу легальної економічної діяльності суб’єктів ЕТ – платників податків, запобігання можливим зловживанням у системі ПДВ, з іншого – підґрунтям для підвищення економічної безпеки суб’єктів господарювання.

Правоохоронна діяльність у сфері оподаткування звичайних операцій поставки товарів, послуг і робіт уповноважених державних органів держав-членів ЄС пов’язана із виявленням так званих “карусельних” схем (способів) зловживань у системі ПДВ. Зазначені способи мають свої особливості, що ґрунтуються на змові платників податків з двох або декількох держав-членів ЄС, задіяних в операціях прикордонної або транскордонної торгівлі [7. – С. 48]. Способи зловживань у системі оподаткування ПДВ визначають адекватні державні заходи контролю і правоохоронної діяльності, що спрямовані на перешкоджання *створення, діяльності і безслідного зникнення фіктивних підприємств* [3. – С. 44-45]. Проте виникає закономірне запитання: як “карусельні” та інші звичайні способи зловживання у системі оподаткування ПДВ можуть бути використані суб’єктами ЕТ в умовах зазначеного вище спеціального податкового режиму та глобального електронного економічного простору?

Разом із цим питанням в юридичній літературі також визначається ряд інших специфічних проблем щодо функціонування системи ПДВ і правоохоронної діяльності у сфері оподаткування ЕТ. До основних з них можна віднести, зокрема, такі:

- найбільшу складність у сфері оподаткування ЕТ становить “податковий нерезидент” з об’єктом оподаткування, який здійснює підприємницьку діяльність за межами території держави, податковим резидентом якого є платник податків;

– застосування базової концепції щодо визначення місця оподаткування – наявність або відсутність постійного представництва суб’єктів господарювання при здійсненні фінансово-господарських операцій у сфері ЕТ на території держави;

– брак міжнародної координації контролюючих і правоохоронних органів у проведенні спільних заходів запобігання, виявлення і розкриття податкових правопорушень на території декількох податкових округів [3. – С. 44];

– перешкоди до співпраці, що містяться у законодавстві окремих країн (наприклад, щодо заборон на оприлюднення та поширення певних категорій інформації щодо діяльності платника податків, з метою охорони таємниці особистості) [3. – С. 44];

– здійснення адміністративного моніторингу, зняття та використання комерційної інформації, персональних даних у мережі Інтернет або подібної до неї для цілей правоохоронної діяльності і водночас необхідність забезпечення захисту прав на недоторканність особистого життя у сфері телекомунікацій, дотримання основних прав людини і свобод громадянина.

Висновки. Вирішення зазначених вище проблемних питань, на нашу думку, повинно здійснюватися, по-перше, шляхом проведення наукового дослідження джерел і способів вчинення податкових правопорушень у сфері ЕТ, а також факторів (причин і умов), що сприяють і зумовлюють їх вчинення. Результати дослідження дозволять уповноваженим державним органам сформувати відповідну систему запобіжних і припинювальних заходів державного контролю і правоохоронної діяльності у досліджуваній сфері.

По-друге, адміністративно-правове регулювання відносин у сфері ЕТ повинно ґрунтуватися на розробці та реалізації саморегулюючих інструментів поведінки суб’єктів ЕТ, засобів як громадського, так і державного контролю в глобальній мережі Інтернет, а також на розробці правових механізмів стимулювання щодо взаємодії суб’єктів регулятивних і правоохоронних відносин у сфері ЕТ, що включає детальний перелік вимог з достовірності, зрозумілості й доступності інформації про сторони електронних фінансово-господарських операцій, угод (контрактів), способи їх укладення, ціну товару/послуги, додаткові виплати, форми оплати і контролю.

Пропозиції для України. Міжнародний досвід застосування найбільш ефективних методів державного податкового контролю необхідно застосовувати у вітчизняній практиці оподаткування ЕТ. При цьому спеціальні принципи державного податкового контролю у сфері ЕТ в Україні повинні ґрунтуватися на загальних принципах права ЄС, в основу яких покладено пріоритет прав і свобод людини, недоторканність приватної власності. Загальні принципи права ЄС закріплені у відповідних конвенціях Організації Об’єднаних Націй та ЄС й впливають із конституційних традицій європейських держав. У зв’язку з цим загальну систему державного податкового контролю у сфері ЕТ в Україні необхідно формувати на підставі таких принципів.

Принцип 1. Дотримання балансу між свободою ЕТ і захистом від протиправних дій та зловживань суб’єктів правовідносин (система правових заходів стимулювання і обмеження із застосуванням методів переконання і адміністративного примусу). Зазначений спеціальний принцип ґрунтується на загальному принципі ЄС – “принципі відповідності” юридичних засобів для досягнення певної мети [8. – С. 21]. Тобто, з одного боку, з урахуванням принципу верховенства прав людини і основоположних свобод необхідно здійснити правове врегулювання на національному рівні відносин у сфері інформаційних суспільних послуг, ЕТ (блок законодавчих актів щодо комерційної діяльності із використанням інформаційно-телекомунікаційних технологій, глобальної

мережі Інтернет, правовий режим суб'єктів ЕТ-провайдерів, постачальників, одержувачів послуг, правил реєстрації, ідентифікації, звітності, правил оподаткування ЕТ і узгодження загальних регулятивних норм із спеціальним податковим законодавством). З іншого – потрібно визначити вимоги і розробити необхідні правові заходи правоохоронної діяльності державних органів (підрозділів) спеціальної компетенції у сфері телекомунікацій і ЕТ з метою захисту основних прав і свобод громадян (блок законодавчих актів щодо забезпечення безпеки у сфері Інтернет, законного перехоплення телекомунікацій, запобігання і контроль організованої злочинності в сфері Інтернет, розробка адаптованих до глобальної мережі Інтернет запобіжних, припинювальних і відновлювальних правових заходів тощо).

Принцип 2. “Лояльність” методів державного податкового контролю, тобто пріоритетність методів, які перш за все призначені допомогти підприємствам в організації податкового електронного документообігу, обліку та звітності і не спрямовані виключно на виявлення зловживань в бухгалтерських документах [9. – С. 99].

Принцип 3. Посилення ролі превентивного (попереднього) контролю порівняно з практикою наступного (наслідкового) контролю. Зазначені методи пов'язані зі створенням адміністративного інформаційно-аналітичного моніторингу ризикових правочинів у сфері оподаткування ЕТ з метою запобігання правопорушенням [9. – С. 100].

На підґрунті визначених вище принципів необхідна реалізація таких організаційно-правових заходів формування державного податкового контролю у сфері ЕТ в Україні:

– формування правових засад здійснення ЕТ в Україні (визначення суб'єктів, об'єктів, засобів ЕТ, правового режиму електронного комерційного документообігу, надання юридичної сили електронним документам у фінансово-господарських операціях та ін.);

– формування інформаційно-аналітичної моделі системи податкового адміністрування (системи автоматизованого податкового декларування; автоматизованої інформаційної системи моніторингу сплати податків; обліку платників і податків; адміністративно-правових заходів запобігання та припинення правопорушень тощо);

– формування і адміністрування уповноваженими державними органами автоматизованих інформаційних баз даних (далі – АБД) про створення, діяльність і ліквідацію суб'єктів господарювання, які здійснюють свою діяльність у сфері ЕТ за класифікатором видів економічної діяльності. Також, на основі зазначених вище АБД потрібно розробити автоматизовану інформаційну систему (далі – АІС) державної реєстрації найбільш ризикових правочинів, що здійснюються суб'єктами ЕТ (системи реєстрації суб'єктів ЕТ; ідентифікації господарських операцій з використанням Інтернету тощо) і законодавче врегулювати використання такої АІС суб'єктами контрольних і правоохоронних відносин;

– на основі АІС державної реєстрації найбільш ризикових правочинів доцільне створення та подальше адміністрування уповноваженими державними органами автоматизованої системи моніторингу (далі – АСМ) фінансово-господарської діяльності суб'єктів ЕТ із застосуванням методу непрямого збору необхідної інформації із зовнішніх і внутрішніх (корпоративних) інформаційних джерел. Предметом контролю при адмініструванні АСМ повинно бути: своєчасність виконання платниками податків своїх податкових обов'язків щодо сплати податкових платежів; проведення платниками податків ризикових фінансово-господарських операцій в мережі комерційних засобів зв'язку;

– встановлення правової системи заходів правовідновлювальної відповідальності і адміністративного примусу у сфері ЕТ. В основу зазначеної системи необхідно покласти розроблені та передбачені в законодавчому акті заходи щодо самостійного (платником податків) відновлення порушеного права; законне перехоплення телекомунікацій (даних) уповноваженим державним органом; виявлення та попереднє адміністративне затримання електронно-технічних активів суб'єкта ЕТ, а також заходи, пов'язані із застосуванням прогресивної системи фінансових санкцій (штрафів), встановленням спільних або розмежованих податкових зобов'язань (платежів) на суб'єктів ЕТ за порушення норм податкового закону [3. – С. 45]. Важливими для даної групи заходів є класифікація і систематизація юридичних конструкцій адміністративних, фінансово-деліктних норм;

– забезпечення функціонування оптимальних форм системи взаємодії, зокрема: з податковими адміністраціями інших країн (створення спільних інтегрованих АСМ ризикових правочинів та інформаційного обміну даними у сфері ЕТ, проведення спільних семінарів, навчань податківців і правоохоронців за напрямками функціональної спеціалізації, інтеграція і координація засобів контролю [10]; із платниками податків – суб'єктами ЕТ, громадськістю (створення асоціацій, клубів, робочих груп щодо вирішення спільних проблем у сфері ЕТ).

Використана література

1. Economic Commission for Europe (ECE) “Electronic Commerce Agreement (E-Agreement)”/ Recommendation № 31 of March 2000, ECE/TRADE/257 //www.unece.org.cefact.
2. Выдвинутые предложения по укреплению международного сотрудничества в налоговых вопросах: Техническое примечание № 1 //www.un.org.russian.conferen.ffid.docs.aac257_27a1.pdf#search=%22Council%20Directive%2077%2F799%2FEEC%20%22.
3. Джигир Ю., Майнзюк К. Використання досвіду країн Західної Європи в сфері боротьби з маніпуляціями в системі оподаткування доданої вартості // Часопис ПАРЛАМЕНТ. – 2005. – № 5. – С. 42-48.
4. Council Directive 2002/38/EC 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 //www.eur-lex.europa.eu.LexUriServ.site.en.oj.2002.l_128.l_2820020515en00410044.pdf.
5. Шоста Директива Ради 77/388/ЄЕС від 17 травня 1977 року щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – Єдина система податку на додану вартість: єдина база оподаткування //www.sdla.gov.ua.atachs.1977_388_dir.rtf.
6. Council Regulation (EC) № 792/2002 of 7 May 2002 amending temporarily Regulation (EEC) № 218/92 on administrative in the field of indirect taxation (VAT) as regards additional measures regarding electronic commerce //www.eur-lex.europa.eu.LexUriServ.site.en.oj.2002.l_128.l_12820020515en00010003.pdf.
7. Джигир Ю., Майнзюк К. За межами традиційного погляду на відшкодування ПДВ: деякі структурні аспекти реформування системи / Часопис ПАРЛАМЕНТ. – 2005. – № 1. – С. 44-49.
8. Белоглавок О. Економічне право Європейського Союзу ; [пер. з англ.]. – К.: Таксон, 2003. – 746 с.
9. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – 112 с.
10. What is Fiscalis? //www.ec.europa.eu.taxation_customs.taxation.taxcooperation.fiscalis_programme.index_en.htm.