

**ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ТА ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ ПРАВочИНІВ
МЕРЕЖЕВОГО СЕРЕДОВИЩА**

Досліджено можливості усунення асиметрії інформації щодо правочинів мережевого середовища за рахунок трансформації податкових та облікових концепцій. Запропонований підхід змінює процедуру формування ключових показників системи господарювання: податку на прибуток, податку на додану вартість та податку на доходи фізичних осіб, що дозволить інтегруватися в глобальну систему оподаткування та звітності.

Ключові слова: облік електронного бізнесу, глобальна система оподаткування, правочин мережевого середовища, асиметрія інформації, податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, мережевий агент, цифровий агент.

SKOROBOGATA L. V.
Khmelnitsky National University**ACCOUNTING ASPECTS AND TAX CONSEQUENCES OF TRANSACTIONS
ENTERED INTO NETWORK ENVIRONMENT**

Possibilities eliminate the asymmetry of information on transactions network environment by transforming the tax and accounting concepts. The approach changes the procedure for the formation of the key indicators of economic activity: income tax, value added tax and income tax for individuals, which will integrate into the global system of taxation and reporting. Formed powers principles of the network environment and their tax consequences depending on the status of the subject on the market: Network Agent e-business agent or a digital e-business. The instruments of taxation and accounting procedures in the mechanism of fiscal regulation of e-business in Ukraine, taking into account international experience.

Keywords: accounting of e-business, global taxation, transaction network environment, asymmetries of information, income tax, value added tax, individual income tax, network's agent, digital's agent.

Постановка проблеми. Інтернет та електронний бізнес є реаліями так званої «нової економіки», які роблять актуальною проблему не тільки трансформації існуючих податкової систем, але і їх облікової та правової інтерпретації. У рамках проблеми оподаткування електронного бізнесу на міжнародному рівні обговорюються концептуальні питання, зокрема, що впливають з застосування інституту постійного представництва, класифікації доходів і віднесення прибутку до постійного представництва в електронній комерції, непряме оподаткування реалізації товарів, робіт, послуг у мережі інтернет, трансферне ціноутворення.

Вирішення проблем податкового характеру залежить від врегулювання процедур облікової формалізації таких правочинів та адміністративного регулювання, яке застосовується до електронного бізнесу (зокрема питання валютного й митного законодавства).

Інструменти мережевого середовища здійснюють все більший вплив на загальний розвиток глобальної економіки. В той же час, згідно з підходом Лауреата Нобелівської премії з економіки Дж. Стігліца, в інформаційному суспільстві однією із найбільших проблем постає асиметрія інформації. Як зазначає Дж. Стігліц: "Кожній інформаційній структурі відповідає ефективна структура оподаткування в контексті Парето", – коли жоден із платників податків (або жодна з груп платників) не може покращити свого становища, не погіршивши при цьому становище іншого. Тому вибір моделі оподаткування та звітності залежить від функції суспільного добробуту (переконань щодо нерівності) [1, с. 14].

Податкова та облікова система має бути симетричною, врівноваженою та стимулювати подальший розвиток економіки країни, що особливо актуально за умов становлення інформаційного суспільства. Оскільки мережеве середовище характеризується динамічним зростанням, постає питання оподаткування та обліку операцій, що відбуваються за допомогою електронних правочинів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останній час все більше науковців звертає увагу на процеси формування мережевого середовища, зокрема розглядаються основні тенденції розвитку ринку, чинники, що стимулюють його розвиток, особливості державного регулювання. Проблеми оподаткування досліджувались багатьма зарубіжними вченими. Згідно з позицією Дж. Чена і К. Смекала [2, с. 342], виникнення ринку електронної комерції вимагає докорінної зміни системи державного регулювання, оскільки слуг, наданих з допомогою мережі інтернет.

На думку С. Басу [3, с. 44], значна кількість операцій на ринку проводяться транскордонно, тому побудова глобальної системи оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції повинна починатися з визначення методів ефективної перевірки місцезнаходження продавця та покупця. Згідно з дослідженнями П. Мехарії, оподаткування за місцем походження знаходиться під загрозою, оскільки на ринку е-комерції за деяких умов може бути відсутня можливість ідентифікувати угоду в кіберпросторі з допомогою двовимірної географічної координати [4, с. 27]. Деякі проблеми оподаткування також розглядали М. Дурукан [5], А.

Оперкент [6] у своїх працях. Питання оподаткування суб'єктів ринку е-комерції піднімалось і українськими дослідниками. Зокрема, В. Плєскач [7, с.28–30] досліджувала особливості оподаткування операцій купівлі-продажу товарів в інтернеті. Н. Борейко [8], досліджувала особливості оподаткування інтернет-магазинів в Україні. І. Белік [9, с. 51–53] розкриває основні положення міжнародного досвіду оподаткування суб'єктів ринку е-комерції. Проте питання обліку та оподаткування правочинів мережевого середовища в Україні залишається відкритим.

Метою дослідження є розвиток інструментів оподаткування та процедур обліку в механізмі фіскального регулювання електронного бізнесу в Україні та розробка практичних рекомендацій з урахуванням зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу. Питання обліку та оподаткування діяльності суб'єктів, які використовують унікальні можливості мережевого середовища є концептуальними для формування стратегічного механізму управління та адміністрування. Специфікою правочинів мережевого середовища є те, що операції, які супроводжують укладення угоди, часто відбуваються в віртуальному просторі. Звертаючи увагу на процес оплати товарів, зазначаємо, що рух грошових потоків в он-лайнному просторі відстежити практично неможливо. Основний напрямок отримання грошових коштів простежується в безготівкових платежах, здійсненні транзакцій з допомогою пластикових карток, але існують компанії, які за товар або надані послуги приймають платежі готівкою через кур'єрів або спеціальні пункти.

Розглянувши дані процеси з точки зору податкових органів, зазначимо, що мережеве середовище – новий спосіб взаємодії між продавцем і покупцем, що не скасовує податкових обов'язків. У зв'язку з цим робимо висновок про можливість застосування існуючих норм та правил оподаткування щодо ринку е-комерції. Проте, у зв'язку з віртуальною природою цих операцій, процес оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції має низку особливостей, що зумовлює необхідність адаптації чинної системи оподаткування до умов ринку е-комерції.

Для розуміння логіки та особливостей реалізації правочинів мережевого середовища, розглянемо більш детально ключові процеси, які відбуваються в системі обліку та оподаткування: формування податку на прибуток, податку на додану вартість та податку на доході фізичних осіб.

Утримання ПДВ відбувається згідно з двома принципами: принцип країни (місця) походження та принцип місця призначення [11, с. 487-488]. У випадку з оподаткуванням правочинів мережевого середовища питання полягає в тому, який із цих підходів найбільшою мірою відповідає специфіці даного ринку. Доцільним до суб'єктів електронного бізнесу є застосування оподаткування за місцем призначення, що зазначається і в положеннях ОЕСР.

Ключовим у стягненні податку на прибуток підприємства є поняття постійного представництва. Згідно з Листом ДПС України від 18.03.2013 № 4198/6/18-3115 "Про реєстрацію представництва" [12] та відповідно до статті 14 розділу I Податкового кодексу України [13], постійне представництво – 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.

З метою оптимізації обсягу податкових відрахувань, компанії-посередники на ринку е-комерції створюють представництва у країнах з мінімальним рівнем податку на прибуток. Яскравим прикладом цього є створення ставками податків та подальший продаж товарів та послуг на території всього ЄС. Для реалізації даного заходу необхідним є створення постійного представництва. У випадку, якщо мова йде про компанію-посередника на ринку е-комерції, то в деяких випадках постійне представництво може забезпечуватись за допомогою інтернет-провайдерів, які виступають в якості агента суб'єктів-посередників на ринку електронної комерції, або ж за допомогою відкриття складу для зберігання товарів на території бажаної країни.

В коментарях до Модельної податкової Конвенції ОЕСР [14] зазначено, що необхідно розрізняти веб-сайт і сервер, на якому він розташований. Сайт являє собою лише програмне забезпечення та інформацію, отже, той факт, що сайт знаходиться на сервері в будь-якій країні, не може привести до утворення постійного представництва. Якщо ж сайт компанії розташований на сервері, яким компанія володіє, сайт з сервером можуть розглядатися в якості постійного представництва, як і спеціалізоване комп'ютерне обладнання, яке обслуговує сайт.

У 2014 році ОЕСР запропонувала змінити існуючу концепцію постійного представництва і ввести поняття "віртуального постійного представництва". ОЕСР пропонує ввести поняття істотної віртуальної присутності і розділити поняття постійного представництва для офлайн- і онлайн-бізнесу [14].

Так, до повністю віртуального бізнесу будуть застосовуватися окремі критерії виникнення постійного представництва: наявність контрактів з резидентами іноземної держави, активне використання віртуальних об'єктів в іноземній державі, отримання платежів з іноземної держави та ін.

Переходячи до досвіду податкового регулювання ринку е-комерції на рівні окремих країн та об'єднань країн, варто відзначити досвід лідерів за показниками розвитку даного ринку – ЄС, США та Китаю, що, на нашу думку, є взірцевим.

США підтримують позицію щодо створення режиму невтручання держави у процеси на ринку е-комерції та закликають до відміни митних зборів. На сьогодні у США діє мораторій на стягнення податку на прибуток із суб'єктів ринку е-комерції, що займаються продажем товарів через інтернет-магазини. На думку деяких науковців, зокрема, Д. Брюса, бюджети окремих штатів США недоотримують до мільярда доларів щомісячно [6, с. 90]. Проте суб'єкти ринку е-комерції США стверджують, що введення податків призведе до зниження темпів розвитку ринку.

Обґрунтування політики невтручання є досить простим: з допомогою мережі інтернет укладається велика кількість дрібних угод, за якими неможливо забезпечити надійний фіскальний контроль, до того ж адміністрування таких операцій є досить складним. Виходячи із цього, логічним є висновок, що угоди в режимі реального часу фактично не можуть бути оподатковані. Отже, доцільним є встановлення політики мінімального втручання або ж невтручання держави в процеси на ринку е-комерції та встановлення мораторію на введення оподаткування суб'єктів ринку е-комерції у глобальному масштабі. На нашу думку, даний підхід є обґрунтованим з точки зору максимального спрощення у проведенні транскордонних операцій на ринку е-комерції, що, в свою чергу, стимулюватиме загальний розвиток міжнародної торгівлі. Варто зазначити, що саме стимулювання компаній ринку е-комерції за допомогою спеціальних пільг сприяло стрімкому росту ринку та перетворення США у світового лідера.

На нашу думку, для України такий досвід буде вкрай корисним, оскільки дозволить стимулювати розвиток ринку, залучити іноземних інвесторів, та, як наслідок, сприятиме загальному економічному зростанню.

Принципу мінімального втручання дотримуються країни-лідери за темпами розвитку ІКТ та ринку е-комерції, зокрема Канада, Південна Корея, Австралія, Японія.

Підхід країн ЄС до питання оподаткування суб'єктів ринку е-комерції ґрунтується на адаптації існуючого законодавства до нових умов, тому суб'єкти ринку е-комерції є платниками податку на прибуток. Дана позиція обґрунтовується з точки зору необхідності наповнення бюджетів держав-членів ЄС. Даний підхід є раціональним, оскільки обсяг операцій, що проводиться з допомогою мережі інтернет з кожним роком збільшується, прогнозується подальший розвиток і розширення ринку у глобальному масштабі.

У 2015 році Комісією ЄС було визначено основні цілі щодо забезпечення лідерства Європейського Союзу на ринку е-комерції шляхом створення Стратегії розвитку єдиного цифрового ринку [15]. Дана стратегія включає три основні цілі:

1. Створення середовища для покращення доступу продавців та покупців до ринку е-комерції;
2. Створення оптимальних умов для проведення операцій на ринку е-комерції;
3. Максимізація потенціалу росту ринку е-комерції ЄС.

Зокрема, складовою першого пункту є мінімізація бар'єрів для транскордонної торгівлі, що часто виникають через відмінності у сплаті ПДВ у різних країнах [16, с. 515].

Фундаментальні принципи оподаткування інтернет в ЄС: немає необхідності введення нових податків. Усі зусилля повинні бути зосереджені на прискореній адаптації наявних податків, в першу чергу, ПДВ, до специфіки ринку електронної комерції; електронна передача продуктів повинна розглядатися для цілей ПДВ як поставки послуг; щоб уникнути недобросовісної конкуренції, нейтральність податкової системи між постачальниками з ЄС та не з ЄС, а також між он-лайн та оф-лайн продажами повинні бути збережені; забезпечення дотримання правил оподаткування всіх операторів в області електронної комерції; податкова система і її інструменти управління повинні гарантувати, що оподаткування може бути здійснено щодо поставки послуг, отриманих в рамках ЄС на ринку електронної комерції як підприємствами, так і приватними особами; податкова система повинна бути прозорою та справедливою, уникаючи нівелювання переваг роботи на даному ринку [17].

Наголосимо, що, згідно з Директивою ЄС "Про застосування податку на додану вартість до електронної комерції" [18], послуги, що надаються в електронній формі (наприклад, підтримання сайтів, он-лайн-навчання, продаж фільмів, ігор, музики або програмного забезпечення), виділяються в особливу категорію з особливими правилами оподаткування.

На нашу думку, в контексті митної політики найбільш корисним для України є досвід США. Ми рекомендуємо збільшити обсяг максимального рівня безмитного ввозу з метою активізації транскордонної торгівлі. Україні варто скористатися перевагами здійснення транскордонних продажів, що надаються окремими країнами, зокрема, Китаєм з метою виходу на зовнішні ринки, що сприятиме розширенню ринку.

Загалом оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції в Україні здійснюється на базі загальних правил щодо стягнення платежів із суб'єктів господарської діяльності, при цьому не враховуються специфічні умови функціонування ринку. Даний фактор обумовлює можливість та, відповідно, мотивацію бізнес-суб'єктів до повного або ж часткового ухилення від сплати податків.

На нашу думку, за основу для побудови національної системи оподаткування суб'єктів ринку е-бізнесу необхідним є запозичення певних заходів з досвіду оподаткування США та ЄС. В цьому контексті в залежності від типу ведення господарської діяльності усіх суб'єктів е-бізнесу можна розділити на дві групи:

- мережеві агенти е-бізнесу (хостинг-провайдери; ІТ-компанії з розробки програмного забезпечення; електронні платіжні системи; виробники сучасного комп'ютерного та мережевого обладнання);

- цифрові агенти е-бізнесу (власники електронних т торговельних майданчиків).

Говорячи про особливості оподаткування групи суб'єктів групи " цифрові агенти е-бізнесу ", варто зазначити, що деякі операції, що проводяться з допомогою глобальної мережі надзвичайно важко відстежувати та оподаткувати, зокрема, послуги з оренди нерухомості, продажі у секторі С2С, продаж продуктів інтелектуальної діяльності, які можна доставити з допомогою електронних каналів.

Окрім того, значна частка операцій з ритейлу на ринку е-бізнесу України знаходиться поза межами фіскального поля, що пов'язано не лише із значними затратами на утримання податків, а й з відносною легкістю (порівняно із офлайн-ритейлом) ухилення від сплати податків, а також наявністю корупційних схем. Усі ці фактори у комплексі зумовлюють ріст тіншового сектору економіки. Виникають також складнощі з обліком торгових операцій, що проводяться з допомогою використання електронних грошей, що також пов'язано із складністю обліку таких угод. Оскільки операції роздрібної торгівлі на ринку е-комерції набирають все більшої популярності, відповідно, збільшується їх вагомість як бази оподаткування, необхідним заходом є розробка дієвих механізмів оподаткування даної групи суб'єктів ринку е-комерції, що дозволить збільшити обсяг податкових надходжень.

При побудові системи оподаткування цифрових агентів е-бізнесу, варто відзначити основні особливості даної діяльності, що можуть вплинути на процес стягнення податків: бажання суб'єктів даного типу мінімізувати обсяг податкових виплат; наявність можливостей заниження обсягу торгових операцій, враховуючи, що продажі відбуваються з допомогою електронної взаємодії; наявність можливостей провадження торгової діяльності на ринку е-комерції без реєстрації у державних податкових органах; надзвичайно велика кількість малих підприємств, що займається ритейлом на ринку е-комерції, тому державний аудит таких підприємств є трудозатратним та низькоефективним.

Щодо групи суб'єктів " цифрові агенти е-бізнесу ", на нашу думку, враховуючи складність та високі затрати на адміністрування сплати податків суб'єктами ринку е-комерції, доцільно застосовувати: загальнообов'язкову сплату ПДВ споживачем за місцем проживання при купівлі товару на електронних торговельних майданчиках; звільнення від сплати податку на прибуток для підприємств даного типу.

Виходячи із вказаних особливостей діяльності посередників та враховуючи, що значна частка ринку на даний момент знаходиться в тіні, вважаємо за доцільне звільнення малих підприємств такого типу від сплати податку на прибуток.

Такі заходи дозволять: зменшити частку підприємств, у тіншовому секторі; залучити на ринок нових гравців, в тому числі світових лідерів ринку е-комерції, такий, як Amazon, eBay; залучити додаткові інвестиції; стимулювати функціонуючих в оф-лайн гравців до переходу в он-лайн; збільшити обсяг надходжень від сплати ПДВ.

Щодо групи суб'єктів "Мережеві агенти е-бізнесу", беручи за основу досвід США, доцільною є розробка стимулюючих заходів, спрямованих на розвиток інфраструктури ринку е-комерції. Нами рекомендовано запровадити податкові канікули строком 5 років на сплату податку на прибуток для власників серверів, що розміщені на території України. Це дозволить стимулювати розміщення серверів компаній на територію нашої країни та залучити вихід на вітчизняний ринок міжнародних ІТ-компаній.

Вказані заходи стимулювання виробників та посередників дозволять зменшити обсяг неоподатковуваних трансакцій, стимулюватиме суб'єктів ринку вести відкриту діяльність та обліковувати всі свої трансакції, а також дозволить створити сприятливі умови для розміщення серверів українських та зарубіжних ЕТМ на території України. Як відомо, Україна має значний потенціал розвитку ІТ-сфери, зокрема, наявна велика кількість висококваліфікованих ІТ-спеціалістів, які часто не мають можливості реалізувати себе на вітчизняному ринку праці та змушені працевлаштовуватись за кордоном. Заходи, спрямовані на стимулювання розміщення своїх представництв зарубіжними компаніями в Україні, дозволять вирішити низку економічних та соціальних проблем, зокрема досягти зниження рівня безробіття за рахунок збільшення кількості представництв сервісних ІТ-компаній; підвищення рівня заробітної плати ІТ-спеціалістів за рахунок виходу на вітчизняний ринок зарубіжних компаній; збільшення обсягу податкових надходжень (у перспективі, після завершення пільгового періоду).

Окрім вказаних заходів, на нашу думку, доцільним є створення українських програмних продуктів, що значно підвищить конкурентоспроможність вітчизняних підприємств. Тому рекомендованим є створення технопарків на базі інституту кібернетики, провідних ВНЗів з метою генерування інноваційних ідей та розробки програмних продуктів для ринку е-комерції. На нашу думку, вище зазначені заходи здатні забезпечити подальший розвиток та підвищення конкурентоспроможності вітчизняного ринку е-комерції.

Висновки. Оподаткування суб'єктів ринку е-комерції викликає дискусії в наукових колах. Проте на практиці можна прослідкувати, що лідерами глобального ринку е-комерції застосовуються схожі методи податкового регулювання. Дослідження зарубіжного досвіду дало змогу визначити пріоритетні напрями податкової політики щодо ринку е-комерції, зокрема, доцільним є звільнення від сплати податку на прибуток для групи компаній "цифрові агенти е-бізнесу", що дозволить детінізувати даний сектор ринку та збільшити обсяг надходжень від сплати ПДВ, а також стимулювати підприємців до ведення діяльності на ринку е-комерції. Звільнення від сплати податку на прибуток протягом на 5 років для власників серверів дозволить заохотити зарубіжних суб'єктів ринку до розміщення серверів на території України. Зазначена

пільга дозволить вивести з тіні та повернути в Україну сервери українських компаній. Розташування серверів на території України – це додаткові робочі місця та джерела наповнення бюджету і поширення нових технологій та інноваційних практик.

Література

1. Стиглиц Д. Цена неравенства. Чем расслоение общества грозит нашему будущему [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://fictionbook.ru/static/trials/09/36/69/09366991.a4.pdf>.
2. Chen J., Smekal C. Should the WTO Deal with E-Trade Taxation Issues? *Progress in Development Studies*. Vol. 9. No. 4, pp. 339–348 (DOI:10.1177/146499340900900407).
3. Jones R., Basu S. Taxation of electronic commerce: A developing problem. *International Review of Law, Computers & Technology*. 2002. Т. 16. №. 1. С. 35–51 (DOI: 10.1080/13600860220136093)
4. Meharia P. E-Commerce and taxation: Past, present and future. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*. 11.4 (2012): 25, pp. 25–33.
5. Durukan M. B. *Internet Taxation: An Outstanding Issue*, Buscalegis. 2009.
6. Operkent A. The Law Problems of Electronic Economy. *Journal of Monetary Economics*. 2001. 12. P. 89–90.
7. Плєскач В.Л. Особливості оподаткування операцій купівлі-продажу товарів у Інтернеті / В. Л. Плєскач, Т. Г. Загонацька // *Фінанси України*. – 2006. – 11. – С. 26–33.
8. Борейко Н.М. Місце інтернет-магазинів у розвитку електронної комерції в Україні та особливості їх оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/150/1/121_IR.pdf.
9. Белік І. Б. Міжнародно-правовий досвід оподаткування електронної комерції / І.Б. Белік // *Форум права*. – 2013. – № 2. – С. 49–54.
10. Загорський В. С. Бюджетна система та оподаткування в Україні: проблеми розвитку : [монографія] / Загорський В. С. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2008. – 288 с.
11. Майбуrow И.А. Теория налогообложения. Продвинутий курс / И.А. Майбуrow, А. М. Соколовская. – М. : Юнити-Дана, 2011. – 524 с.
12. Про реєстрацію представництва : лист ДПС України від 18.03.2013 № 4198/6/18-3115 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/62499.html>.
13. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
14. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital / OECD 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.
15. Digital Single Market Strategy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://g8fip1kplyr33r3krz5b97d1.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2015/04/Digital-Single-Market-Strategy.pdf>.
16. W.J.G. Paardekooper, M. van de Ven, A. van Esdonk, Y.C. Cattel. Tax Considerations for the European Union's Digital Single Market Strategy. 2016. 44 *Intertax*, Issue 6/7, pp. 513–524.
17. Lamensch, Marie, Edoardo Traversa, and Servaas Van Thiel. Value Added Tax and the Digital Economy: The 2015 EU Rules and Broader Issues. 2016.
18. VAT on E-Commerce Directive (2002/38/EC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:128:0041:0044:en:PDF>.
19. Peng W. Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy. *Modern Economy*. 2016. Т. 7. №. 03. С. 345 (DOI: 10.4236/me.2016.73038).
20. Європейська ініціатива в галузі електронної комерції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf>.
21. European Commission. 1999. Working Paper 1: Harmonisation of turnover taxes [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://eftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf>.

Надійшла 29.10.2016; рецензент: д. е. н. Замазій О. В.