

**Н. М. Борейко**, здобувач Національного університету Державної податкової служби України, молодший науковий співробітник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування

### ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ: ДОСВІД ІНОЗЕМНИХ КРАЇН

*У статті розглянуто іноземний досвід оподаткування електронної комерції в період трансформаційних змін у світовій економіці. Визначено найбільш проблемні питання, які потребують вирішення, та сформульовано висновки щодо вдосконалення регулювання електронної комерції.*

*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.*

**Ключові слова.** Електронна комерція, податки, іноземний досвід, регулювання електронної комерції.

**Вступ.** З розвитком комп'ютерних інформаційних систем і телекомунікаційних технологій у всьому світі й в Україні зокрема відбувається формування нового виду економічної діяльності – електронної комерції. Електронна комерція – це підприємницька діяльність, а також пов'язана з нею непідприємницька діяльність (будь-яка не заборонена законом економічна діяльність), що здійснюється у принципово новому електронному вигляді – з використанням сучасних комунікаційних засобів, у тому числі в інформаційному середовищі глобальної комп'ютерної мережі Інтернет [1, 27].

Останнім часом багато вітчизняних і закордонних учених присвячують свої наукові дослідження проблемам електронної комерції. У більшості з них розглядаються теоретичні положення та принципи електронної комерції, маркетинг і безпека інформації при здійсненні електронної комерції, класифікація її моделей тощо. Проте питання оподаткування у даній сфері вивчено недостатньо. Серед вітчизняних авторів, які поглиблено досліджують проблеми законодавчого регулювання та оподаткування електронної комерції, можна, зокрема, назвати С. П. Ріппу, А. М. Новицького, В. С. Цимбалюка, С. П. Познякова, В. Л. Плескач, Т. Г. Затонацьку, М. Шпагіну, М. В. Макарову, серед зарубіжних дослідників – А. А. Тедесва, В. А. Алексуніна, В. В. Родігіну, С. К. Ільчова, Ю. П. Воронова, Н. М. Васильєву та ін.

Численні дослідження вітчизняних і закордонних учених свідчать: для багатьох розвинених держав світу, міжнародних організацій, споживачів послуг, а також потенційних платників податків (фізичних і юридичних осіб), які здійснюють підприємницьку діяльність із використанням мережі Інтернет, ця проблема стає актуальнішою. Закономірне також питання економічного регулювання оподаткування суб'єктів електронної комерції.

Оскільки базисом розвитку суспільства є економіка, основною умовою успішного розвитку якої виступає ефективне функціонування суб'єктів господарювання, головне завдання урядів усіх країн світу – забезпечення максимально сприятливих умов діяльності бізнесових структур усіх форм власності [2, 41].

**Постановка завдання.** Мета статті – вивчення зарубіжного досвіду регулювання електронної комерції та перспективних напрямів удосконалення механізму оподаткування суб'єктів такої діяльності у провідних країнах світу.

© Н. М. Борейко, 2009

**Результати дослідження.** Електронна комерція – це дуже привабливий вид діяльності, оскільки замовлення товарів і послуг, проведення розрахунків за отриманий товар відбувається у віртуальній мережі Інтернет. Цифровий рух грошових коштів досить складно відслідкувати та проконтролювати, тому виникають труднощі щодо контролю за сплатою податків. Важко уявити, яку суму незаконних віртуальних доходів отримують нелегальні структури від безконтрольних фінансових операцій у мережі Інтернет у світі.

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

Думки вчених стосовно оподаткування електронної комерції досить різні. Одні вважають доцільним введення спеціального податку чи збору у сфері електронної комерції, інші ж пропонують наслідувати досвід США, де з 1992 р. діє податковий мораторій у сфері електронної комерції. Наприклад, країнам Євросоюзу до цього часу не вдалося розробити і запровадити в практику механізм оподаткування економічної діяльності, яка здійснюється в мережі Інтернет.

Підтримуючи позиції США, вчені Російської Федерації для усунення прогалин оподаткування у сфері електронної економічної діяльності (електронної комерції) та у сфері регулювання суспільних відносин, які формуються в інформаційному середовищі мережі Інтернет, пропонують звільнити від оподаткування доходи фізичних осіб і доходи індивідуальних підприємців, отримані від електронної комерції. При оподаткуванні прибутку організацій пропонується прибуток, отриманий від електронної економічної діяльності, оподатковувати за ставкою 0 %. Це дозволить стимулювати розвиток російського сегмента електронної комерції [1, 191].

Державна Дума Російської Федерації нещодавно прийняла Федеральний закон “Про електронну торгівлю”, який забезпечує правові умови електронної торгівлі, визначає права та обов’язки її суб’єктів, правила укладення угод із використанням електронних документів і визнання таких документів, як судові докази під час виникнення спорів. У законі визначено такі терміни й поняття, як “електронна торгівля”, “електронний документ”, “відправник електронного документа”, “учасник електронної торгівлі” тощо.

Крім того, Урядом РФ прийнято постанову “Про затвердження Правил продажу товарів дистанційним шляхом” від 27.09.2007 р. № 612, які встановлюють порядок продажу товарів і регулюють відносини між покупцем і продавцем під час продажу товарів дистанційним способом та надання послуг, пов’язаних із таким продажем.

За даними Національної асоціації учасників електронної торгівлі (НАУЕТ), обсяг електронної торгівлі в Росії 2005 р. зріс на 38 % порівняно з показником 2004 р. і становив 4,5 млрд дол. США [4]. У 2007 р. обсяг ринку електронної торгівлі збільшився у 2,5 рази і становив більше 10 млрд дол. США (1 % від ВВП). Лідер – корпоративний сектор b2b (бізнес – бізнесу) його обсяг збільшився до 6,15 млрд дол. США; обсяг державних закупівель b2g (бізнес – уряду) збільшився до 2,45 млрд дол. США [5]. Обороти російських інтернет-магазинів у 2006 р., за оцінкою НАУЕТ, становить понад 1,5 млрд дол. США. За підсумками 2007 р., ця цифра збільшилася до 1,6 – 1,7 млрд дол. США [6]. Обороти усього ринку електронної комерції в Росії становить більше 10 млрд дол. США [7].

Зазначимо, що зростання важливості електронної комерції та надзвичайна гострота проблем, породжених існуючими прогалинами в оподаткуванні в цій сфері, стають предметом особливої уваги міжнародних організацій. За оцінками міжнародних аналітичних компаній, протягом найближчих п’яти років кількість користувачів, які здійснюють покупки в

інтернет-магазинах, зросте до 75 %, а середня вартість покупок на одну людину – до 50 %. Якщо ці прогнози підтвердяться, то доходи від електронної комерції в Європі до 2011 р. становитимуть 335 млрд євро [8].

Підходи економічно розвинених країн до проблем податкового регулювання електронної комерції неоднозначні. Зараз існує декілька концепцій державного регулювання економічної діяльності в мережі Інтернет і оподаткування суб'єктів такої діяльності.

У галузі нових інформаційних технологій лідирують США, Японія, Канада, Південна Корея, Австралія та ін. Уряди цих країн вважають, що у світі необхідно встановити режим невтручання держави до електронного сегмента економіки та запровадити мораторій на оподаткування суб'єктів електронної комерції [1, 75]. Крім того, Уряд США виступає найбільш активним прихильником відміни митних зборів у всіх країнах світу, мотивуючи це тим, що такий підхід сприятиме розвитку міжнародної торгівлі і стане вигідним для всіх країн. Цю ж позицію підтримують і країни – члени ОЕСР та СОТ (рис. 1).

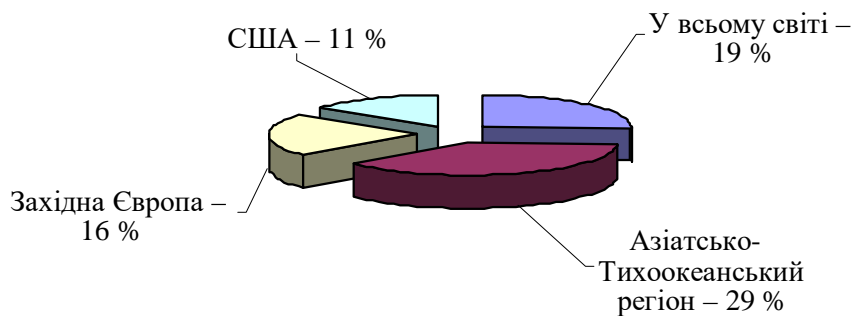


Рис. 1. Щорічний приріст кількості користувачів Інтернет у 2001–2005 рр.\*

Відмова від оподаткування електронної комерції у США була головним фактором зростання електронного ринку протягом останніх років. Мораторій, запроваджений Урядом США в 1992 р., захищав користувачів від сплати податків за підключення до мережі, забороняв подвійне оподаткування покупок, зроблених у мережі; компанії, які здійснюють продаж товарів у мережі Інтернет, зараховано до пільгової категорії.

Сенат США у 2006 р. прийняв остаточне рішення щодо продовження мораторію на два роки. Проте керівництво 20 штатів виступило проти такого рішення і запропонувало детальніше вивчити це питання, оскільки сума недоотриманих податків від електронної комерції за 2005 р. становила близько 26 млрд дол. США [9]. За деякими прогнозами, ринок електронної роздрібною торгівлі в США до 2011 р. досягне близько 243,5 млрд дол. [10].

Доцільно зазначити, що уряд Сполучених Штатів Америки рекомендує запозичувати свій досвід іншим державам світу, незважаючи на те, що велика кількість штатів у США щороку недоотримує значного обсягу коштів до своїх бюджетів у зв'язку з дією мораторію.

Заслуговує на увагу також досвід держав – членів Європейського Союзу, які зацікавлені у швидкому усуненні прогалин оподаткування у сфері електронної комерції. Внутрішня й зовнішня податкова політика цих держав базується на концепції максимального дер-

\* Джерело: eMarketer.com.

жавного регулювання електронних економічних відносин, виходячи з бюджетних і податкових інтересів.

Уряди цих держав усвідомлюють той факт, що “стягнення податків з оборотів комерційних операцій, здійснюваних у глобальній мережі Інтернет, може стати в перспективі важливою, а на певній стадії розвитку світової електронної економіки – найважливішою статтею наповнення як національного бюджету цих держав, так і консолідованого інтеграційного бюджету Європейського Союзу” [1, 77]. Проте шляхи розв’язання даної проблеми у кожній країні свої і заслуговують на увагу.

Оскільки особливістю мережі Інтернет є те, що зафіксувати постійне представництво компанії майже неможливо, США та Євросоюз запропонували максимально спростити процедуру сплати податків. Зокрема, пропонується постачання електронних продуктів прирівняти до поставки послуг і оподатковувати за місцем знаходження покупця, а нерезидентів реєструвати як платників ПДВ замість реєстрації постійного представництва [11]. Ураховуючи, що будь-який продукт, що продається в мережі Інтернет, вважається послугою, а не товаром, то й сплату податку на споживання потрібно проводити за місцем його використання.

Нові 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 [12, 58].

У Європі підприємці, які займаються електронною комерцією і продають свою цифрову продукцію за межі ЄС, не підлягають оподаткуванню ПДВ, проте підприємці країн, що не є членами ЄС і продають свою продукцію на території ЄС, обкладаються ПДВ. Такі підприємці повинні зареєструватися в будь-якій країні ЄС для сплати ПДВ, якщо їх оборот від електронної комерції на території ЄС перевищує певний установлений рівень. Податкові надходження, отримані податковими органами від цієї діяльності, перерозподіляються між країнами місцезнаходження покупців. ПДВ стягується за ставкою, прийнятою у країні місцезнаходження покупця, а не в країні, де зареєстрований підприємець як платник податків. Такий підхід забезпечує економічну нейтральність податку, захищає права європейських компаній та надає їм переваги у здійсненні електронної комерції. Однак ця система не зовсім досконала, оскільки стимулює розвиток лише компаній, зареєстрованих у країнах ЄС, і не передбачає чіткого механізму державного контролю за сплатою податків, тому що розрахована на законослухняних представників електронного бізнесу. У майбутньому такі підходи до питань оподаткування електронної комерції можуть викликати багато суперечностей [13].

Непритосованість більшості норм податкового законодавства до сучасних умов економічної діяльності – це основна причина неврегульованості податкового законодавства з регулювання електронної комерції. Нині ринок інтернет-розрахунків збільшується з кожним днем, і податкові служби всіх країн світу, України зокрема, зацікавлені в його прозорості, контрольованості та сплаті податків суб’єктами ринку.

**Висновки.** Оскільки в електронній комерції замовлення товарів і послуг, проведення розрахунків за отриманий товар відбувається у віртуальній мережі Інтернет, що ускладнює державний контроль за адмініструванням податків, доцільне створення міжнародної системи реєстрації платників податків з можливістю доступу до неї в будь-який час і з території будь-якої країни для оперативного отримання інформації про суб’єкта підприємницької діяльності, різновид його діяльності, стан сплати податків (юридичними та фізичними особами), місце реєстрації тощо. На нашу думку це дозволить, зробити процедуру оподаткування прибутків, отриманих від електронної комерції, прозорою й зрозумілою. Така систе-

ма сприятиме розробці та прийняттю урядових рішень з питань подальшого вдосконалення механізму оподаткування, здійснення державного контролю за сплатою податків від економічної діяльності в мережі Інтернет, а також зберіганню інформаційних матеріалів в інтегрованій базі. Також необхідно ретельно аналізувати результати досліджень міжнародних організацій, які вивчають зазначені проблеми, оскільки електронна комерція має транскордонний характер і потребує узгодженого підходу всіх держав світу для визначення найбільш оптимальних напрямів оподаткування електронної комерції.

Світовий досвід показує, що високого рівня сплати податків можна досягти шляхом гармонізації податкових відносин, важливою складовою яких є активна співпраця податкової адміністрації з суб'єктами господарювання. Створення сприятливого податкового середовища функціонування електронного бізнесу можливе завдяки переорієнтації функцій податкової служби з фіскальної, адміністративно-владної на партнерську – обслуговуючо-контролюючу, запровадженню механізму зниження непрямого податкового тиску, максимальному спрощенню податкових процедур і правил тощо. Це сприятиме розвитку електронної комерції, запобігатиме неправомірному використанню електронних мереж і забезпечить додаткові надходження до бюджету.

#### Література

1. Тедеев А. А. Электронная коммерция (электронная экономическая деятельность): правовое регулирование и налогообложение [Текст] / А. А. Тедеев. – М. : Приор-издат, 2002. – 224 с.
2. Баранов О. А. Інформаційне право України: стан, проблеми, перспективи [Текст] / О. А. Баранов. – К. : СофтПрес, 2005.
3. Ткачук Н. Переваги та ризики поширення новітніх інформаційних технологій в сучасному суспільстві [Текст] / Н. Ткачук // Бизнес и безопасность. – № 5. – 2007. – С. 23.
4. Официальный сайт Государственной Думы Российской Федерации. Законопроекты [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.duma.gov.ru/faces/lawsearch/search.jsp>.
5. Інформація Національної асоціації електронної торгівлі Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.procurement.in.ua/news-369-page64.html>.
6. Шопінг онлайн [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://e-commerce.com.ua/6989>.
7. Інформація комітету з електронної комерції Національної асоціації електронної торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.professionali.ru/GroupInfo/225>.
8. Использование Web 2.0 в электронной коммерции [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://e-commerce.com.ua/4487>.
9. Правительство Соединенных Штатов отказалось от налогообложения электронной коммерции еще на два года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : // [http://bin.com.ua/templates/news\\_article\\_big.shtml?id=11399](http://bin.com.ua/templates/news_article_big.shtml?id=11399).
10. Сайт eMarketer [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.emarketer.com>.
11. Белинский В. Правила игры. Налог на сервер [Текст] / В. Белинский, И. Свердлов // Контракты. – 2006. – № 5.
12. Позняков С. Адміністративно-правові аспекти державного контролю і правоохоронної діяльності у сфері оподаткування електронної торгівлі [Текст] / С. Позняков // Права інформатика. – № 2 (14). – 2007.
13. Ушаков К. Финансы обложено. Электронный бизнес и налоги : проблемы неизбежности [Электронный ресурс]. – 2003. – Режим доступа : [http://www.cio-world.ru/pda/index.php?action=article&section\\_id=26714&id=27574](http://www.cio-world.ru/pda/index.php?action=article&section_id=26714&id=27574).