

УДК 336.225

Малініна Н. М.

Вінницький національний технічний університет

ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ:
СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Досліджено чинний механізм оподаткування електронного бізнесу в Україні. Визначено особливості електронної економічної діяльності та її види. Вивчено світовий досвід державного податкового регулювання електронного бізнесу та розроблено рекомендації щодо адаптації вітчизняного податкового законодавства до специфіки даного виду комерційної діяльності.

Ключові слова: державне податкове регулювання, електронний бізнес, електронна комерція, інтернет-магазин, механізм оподаткування.

Постановка проблеми. Оподаткування є одним із вагомих важелів державного регулювання економічних процесів, важливість якого проявляється у стимулюванні розвитку як економіки в цілому, так і окремих її галузей. Водночас, стрімкий розвиток специфічної форми підприємницької діяльності в Україні – електронного бізнесу, не знайшов адекватного віддзеркалення у податковому законодавстві, що негативним чином відбивається на загальному розмірі податкових надходжень до бюджету. На сьогодні, оподаткування електронного бізнесу здійснюється на тих самих засадах, що і «традиційного», тобто специфіка його ведення не врахована при формуванні податкових механізмів. В результаті, окремі суб'єкти економічної діяльності знаходять різні шляхи ухилення від сплати податків, зокрема, вони уникають державної реєстрації підприємницької діяльності та не вносять доходи, отримані від ведення електронного бізнесу, у податкові декларації. Тому нині, в умовах бюджетного дефіциту, особливо гостро постають питання формування ефективного механізму оподаткування доходів суб'єктів електронного бізнесу, який би враховував специфіку цієї сфери діяльності та відповідав наявному податковому потенціалу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблематики оподаткування електронного бізнесу присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема Н. Борейко, Т. Вінтерса, Н. Дмитрієвої, С. Ільчова, Ю. Коваленко, В. Коротуна, П. Мельника, Л. Патраманської, Ж. Писаренко, В. Танзі, Т. Тардаскіної, Л. Фролової, О. Шалевої, К. Швабія та інших.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Окремі вітчизняні науковці наполягають на необхідності запровадження спеціальних податків для суб'єктів електронного бізнесу, інші – на необхідності удосконалення існуючих режимів оподаткування, зокрема спрощеного, та введення податкових пільг і преференцій. Зарубіжний досвід щодо оподаткування електронного бізнесу також є суперечливим – від жорсткого державного регулювання, шляхом введення спеціальних податків, до повного звільнення від оподаткування. Віддаючи належне результатам проведених наукових досліджень по даній проблематиці зазначимо, що загальної концепції оподаткування електронного бізнесу і досі не сформовано. Тому нині особливої актуальності набувають питання формування ефективного механізму оподаткування електронного бізнесу, що і зумовило необхідність проведення подальших наукових розвідок у цьому напрямі.

Метою статті є аналіз сучасного стану та існуючих механізмів оподаткування електронного

бізнесу та розробка рекомендацій щодо адаптації вітчизняного податкового законодавства до специфіки даного виду комерційної діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Стрімкий розвиток інформаційно-комунікаційних технологій став передумовою інформатизації всіх сфер суспільної діяльності. Впровадження цих технологій у бізнес середовище сприяло трансформації економічних відносин, переходу бізнес процесів до віртуального простору. Це спричинило виникнення нових форм економічної діяльності: електронного бізнесу, електронного банкіngu, електронного страхування, електронної комерції, електронних аукціонів та бірж, інформаційних електронних послуг тощо.

Так, за результатами досліджень Української асоціації директ маркетингу, ринок електронної комерції у 2014 р. становив 1,6 млрд дол. і за прогнозами у 2017 р. відбудеться його зростання до 1,8 млрд дол. [1]. Відповідно, електронний бізнес на даний час є найбільш перспективним для розвитку та інвестування.

Загальноприйнятим трактуванням категорії «бізнес» є здійснення підприємницької, комерційної чи будь-якої іншої діяльності, яка не суперечить чинному законодавству і спрямована на отримання доходу (прибутку). Тлумачення ж «електронного бізнесу» є досить неоднозначним. Більшість науковців вважають, що електронний бізнес є більш широким поняттям і електронна комерція є його складовою [2, с. 9; 3, с. 34; 4]. До складу електронного бізнесу, поряд з електронною комерцією, відносять електронні послуги (банківські, брокерські, страхові, маркетингові, інформаційні), електронний рух капіталу, електронні системи управління поставками тощо.

Також існують підходи до визначення електронної комерції, як системи, яка включає в себе суб'єкти електронного бізнесу, процеси та мережі [5].

Окремі науковці вважають, що електронний бізнес є видом економічної діяльності компаній через комп'ютерні мережі з метою отримання прибутку, а електронна комерція – способом його здійснення [6, с. 24].

Проте, на законодавчому рівні відсутнє тлумачення дефініції «електронний бізнес», а у законі «Про електронну комерцію» визначено, що вона є «відносинами, які спрямовані на отримання прибутку ... внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру» [7, ст. 3]. Водночас у податковому законодавстві об'єктом оподаткування, зокрема прибутковими податками, виступає дохід або прибуток. Також виникають протиріччя з КВЕДом. Наприклад, роздрібна торгівля через Інтернет має визначений класифікаційний код – 52.61 або 52.63.

На нашу думку, електронна комерція є специфічним видом економічної діяльності, а не відносинами, в результаті здійснення якої суб'єкт господарювання отримує певний фінансовий результат (дохід, прибуток, збиток). В цьому контексті стає логічним, що результати діяльності мають оподатковуватись, тобто у суб'єкта господарювання виникатимуть податкові зобов'язання.

Чинне податкове законодавство спрямоване на регулювання традиційного бізнесу і є непристосованим та неадаптованим до електронного, оскільки частина грошових потоків не підлягає відстеженню та контролю. Це операції з електронними грошима, продаж специфічних видів продукції (мультимедійної, телекомунікаційної, програмного забезпечення), надання спеціалізованих інформаційних та рекламних послуг тощо. Наприклад, власник веб-сервера або сайта, який здійснює рекламно-інформаційну діяльність, може і не оподатковуватись, якщо добровільно не зареєструвався платником податків.

Чинним податковим законодавством передбачено два альтернативних механізми оподаткування доходів від ведення електронного бізнесу: сплата податку на прибуток за ставкою 18% або використання спрощеної системи оподаткування.

Платниками податку на прибуток підприємств є юридичні особи: резиденти, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами; нерезиденти, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, а також їх постійні представництва, зареєстровані на території України у порядку, визначеному законодавством [8].

Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на податкові різниці [8].

Проте доходи (прибутки) Інтернет-магазину (нерезидента), отримані на території України, складно оподатковувати зазначеним податком, оскільки діяльність такого магазину не передбачає підведення його під поняття постійного представництва нерезидента із застосуванням до нього відповідного податкового режиму.

Передумовою використання спрощеної системи оподаткування є дотримання суб'єктом господарювання ряду вимог щодо граничного розміру річного доходу, кількості найманих працівників, виду діяльності тощо. При цьому нерезиденти та їх постійні представництва не можуть бути платниками єдиного податку 1-3 груп [8].

Сучасний порядок нарахування та сплати єдиного податку має недоліки, зумовлені недостатніми фіскальними та регулюючими властивостями цієї податкової форми [9, с. 103]. Зокрема, сплата інтернет-магазином податку за фіксованою ставкою допускає ранжування податкового навантаження від 0,018% до 27,56% залежно від обсягів доходу (за умови оподаткування у межах другої групи). Не зважаючи на даний факт, інтернет-магазини частіше обирають другу або третю групи, граничний розмір доходу за якими складає 1,5 млн грн та 5 млн грн відповідно. Критерієм вибору третьої групи є обсяг доходу або торговельні відносини з покупцями-юридичними особами.

Ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі 3 % доходу (у разі сплати ПДВ) та 5 % доходу (у разі включення ПДВ до складу єдиного податку).

Обов'язковою умовою перебування суб'єктом електронного бізнесу на спрощеній системі оподаткування є здійснення розрахунків за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівкової та/або безготівкової) [8, п. 291.6]. Відповідно використання електронних грошей, як засобу оплати, для платників єдиного податку виключається.

Для вітчизняної економіки електронний бізнес є відносно новим видом підприємницької діяльності, що знаходиться на стадії становлення, і державне податкове регулювання не повинно перешкоджати його розвитку. Податкова політика держави щодо електронного бізнесу має забезпечити рівність умов для суб'єктів традиційного та електронного бізнесу, сприяти збільшенню податкових надходжень до бюджету внаслідок переходу суб'єктів електронного бізнесу з тіньового сектору економіки в реальний [10, с. 88]. В цьому контексті податки мають виконувати, перш за все, регулюючу функцію, яка враховує не тільки збалансування податкового навантаження, а й перспективність розвитку електронного бізнесу.

Також зазначимо, що національна система оподаткування має враховувати певну специфіку електронної економічної діяльності, а саме:

- анонімність продавця і покупця, що ускладнює ідентифікацію суб'єкта оподаткування;

- електронні угоди формуються автоматизованими інформаційними системами, розташованими в різних точках земної кулі, а веб-сервер продавця може заходитись на території будь-якої держави, у тому числі в офшорних зонах, що дозволяє власнику електронного бізнесу мінімізувати податкові зобов'язання та акумулювати отриманий прибуток;

- електронна поставка товарів та послуг унеможливує контроль за обсягами торговельних операцій, а відповідно і визначення об'єкта оподаткування;

- Україна є переважно імпортером товарів та послуг, тому безмитне і безподаткове їх придбання засобами Інтернет суттєво впливає на внутрішню конкуренцію і створює дискримінаційне середовище для вітчизняних виробників;

- територіальна розосередженість (кількість та види податків, об'єкти оподаткування, правила визначення податкової бази та податкові ставки варіюються залежно від податкового законодавства, прийнятого у певній країні).

У світі фактично реалізовано кілька підходів до державного податкового регулювання електронного бізнесу і вони кардинально різні.

Перший підхід, засновниками якого є США, полягає у невтручанні держави в електронний сегмент економіки та дотриманні мораторію в оподаткуванні доходів, отриманих від ведення електронного бізнесу. Цю ж позицію підтримують такі країни як Канада, Південна Корея, Австралія, Японія та інші.

Відмова від оподаткування електронного бізнесу у цих країнах стала головним чинником, що позитивно вплинув на стрімке зростання електронного ринку. Запроваджений Урядом США мораторій 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 [11]. Проте мораторій не виключає сплати податку з продажу, об'єктом оподаткування якого є роздрібний продаж товарів через інтернет-магазини.

Водночас звільнення від оподаткування такого перспективного сегменту бізнесу спричиняє недоотримання значних сум податкових надходжень до бюджетів різних рівнів. Це стало першопричиною реалізації іншого підходу – концепції максимального державного регулювання електронного бізнесу, яку підтримують країни Європейського Союзу (ЄС). Відповідно з цією концепцією, державний податковий контроль здійснюється із використанням адміністративно-правових й інформаційно-аналітичних засобів збирання необхідної інформації про платників податків; передбачена жорстка юридична відповідальність платників податків щодо надання відповідної інформації про розміри отриманих доходів та види діяльності; запроваджені комп'ютерні системи аналізу податкових ризиків та визначені методи проведення аудиту електронної економічної діяльності.

Також фахівцями ЄС розроблені рекомендації щодо оподаткування суб'єктів електронного бізнесу: для оподаткування електронного бізнесу недоцільним є запровадження нових податків; електронний продукт має ознаки послуги, а не товару і має оподатковуватись як послуга; податок на споживання необхідно стягувати за місцем отримання товару.

Поєднання ліберальних і регулюючих підходів в оподаткуванні електронного бізнесу реалізовано у концепції, запропонованої міжнародними організаціями: Всесвітньою організацією інтелектуальної власності, Всесвітньою торговельною організацією, Комісією ООН з міжнародного торгового законодавства, Міжнародною торговельною палатою, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Міжнародною асоціацією електронної комерції та ін. Зокрема, ними розроблені та затверджені основні принципи податкового регулювання електронного бізнесу:

- державне втручання має забезпечити стабільність міжнародного правового регулювання, сприяти справедливому розподілу дефіцитних ресурсів і захищати інтереси вітчизняних виробників;
- державна політика в сфері електронного бізнесу має бути спрямована на створення сприятливих умов для міжнародного співробітництва;
- державна податкова політика має забезпечувати недопущення дискримінації «традиційного» бізнесу, тобто мають дотримуватись принципи рівності й нейтральності в оподаткуванні.
- для досягнення збалансування розвитку всіх форм господарювання, податкова політика має бути спрямована на підтримку розвитку електронної торгівлі у приватному секторі.

Також існують й інші концепції побудови системи оподаткування електронного бізнесу. Зокрема, альтернативний підхід передбачає відмову від поняття постійного представництва в Інтернет та трактування електронних транзакцій як ліцензійні виплати чи роялті. Такий підхід потребує затвердження єдиних міжнародних принципів (правил) класифікації доходів від електронної комерції для уникнення їх подвійного оподаткування.

Окремі науковці пропонують введення спеціального електронного податку на всі види електронної комерції, проте практичний механізм реалізації та адміністрування такого податку ще не розроблено. Також існують приклади побудови

системи оподаткування електронного бізнесу на основі обсягу переданої інформації (кількості контенту). На нашу думку даний підхід є неприйнятним, адже сплачувати такий податок доведеться не тільки суб'єктам електронного бізнесу, а й пересічним користувачам Інтернет.

Сучасний ринок електронного бізнесу розширюється швидкими темпами і національні уряди зацікавлені у його контрольованості та прозорості. При цьому базисом електронного оподаткування мають бути загальноприйняті міжнародні правові стандарти для уникнення протиріч між глобальною економікою та локальним характером національних систем оподаткування.

До перспективних напрямів співробітництва міжнародних організацій у сфері оподаткування електронного бізнесу варто віднести:

- створення міжнародної податкової Наглядової Ради, яка б мала повноваження щодо збору статистичних і адміністративних даних про платників податків, обсяги їх економічної діяльності;
- створення міжнародної кодової бази даних про суб'єктів електронної економічної діяльності (фізичних та юридичних осіб із зазначенням місця реєстрації бізнесу, видів діяльності та джерел доходів);
- отримання доступу податкових органів до необхідної інформації і створення ефективних організаційно-правових механізмів багатостороннього обміну такою інформацією;
- координацію контролюючих і правоохоронних органів у проведенні спільних заходів запобігання, виявлення і розкриття податкових правопорушень на території кількох країн;
- мінімізацію бар'єрів, які існують у законодавстві окремих країн (наприклад, заборона оприлюднення та поширення персональних даних, інформації про діяльність платника податків, обсяги доходів тощо);
- проведення міжнародних бізнес тренінгів, семінарів, конференцій, як для податківців і правоохоронців, так і для суб'єктів електронного бізнесу, з метою забезпечення гармонізації відносин, важливою складовою яких є активна співпраця контролюючих структур та бізнесу.

Висновки. Електронний бізнес є одним із стратегічних векторів розвитку національної економіки та одночасно потенційним джерелом податкових надходжень до бюджету. Водночас, специфіка даного виду діяльності утруднює застосування до неї існуючих механізмів оподаткування.

Прийнятними для України заходами державного податкового регулювання електронного бізнесу, можуть стати наступні:

- розробка нормативно-правової бази для врегулювання відносин у сфері надання електронних інформаційних послуг: законодавчих актів щодо комерційної діяльності із використанням інформаційно-телекомунікаційних технологій, глобальної мережі Інтернет; правового режиму суб'єктів електронної комерційної діяльності (провайдерів, постачальників, одержувачів послуг); правил реєстрації, ідентифікації, законного перехоплення телекомунікацій, подання звітності, механізмів оподаткування; забезпечення безпеки та контролю організованої злочинності у Інтернет;
- організація податкового електронного документообігу, обліку та звітності, аудиту, ревізії та контролю; надання юридичної сили електронним документам у фінансово-господарських операціях;
- формування електронних баз даних про суб'єктів електронної економічної діяльності,

зарєєстрованих на території України, внесення нових видів електронної економічної діяльності до КВЕДУ; моніторинг фінансово-господарської діяльності суб'єктів електронного бізнесу із застосуванням методу непрямого збору інформації із зовнішніх і внутрішніх (корпоративних) інформаційних джерел;

– визначення відповідальності за правопорушення, допущені в процесі діяльності: адміністративне затримання електронно-технічних

активів суб'єкта електронного бізнесу, механізми тимчасового блокування діяльності, розробка системи штрафних санкцій за порушення норм податкового законодавства та порядку їх погашення.

Реалізація наданих рекомендацій сприятиме врахуванню особливостей електронної економічної діяльності при формуванні податкових механізмів та подальшій конвергенції вітчизняної податкової системи з податковими системами країн ЄС.

Список використаних джерел:

1. Исследование рынка электронной коммерции по итогам 2014 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uadm.com.ua/wp-content/uploads/2015/07/e-commerce-.pdf>.
2. Желіховський В. Правові засади електронної комерції в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В. Желіховський. – К., 2007. – 22 с.
3. Ильичев С. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции : [монография] / С. Ильичев. – М. : Маркет ДС, 2004. – 188 с.
4. Чучко Н. Електронна торгівля в системі світогосподарських відносин / Н. Чучко, Г. Лозікова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/37302/st_56_23.pdf.
5. Патраманська Л. Електронна комерція: переваги та недоліки / Л. Патраманська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://economy.nauka.com.ua/pdf/11_2015/32.pdf.
6. Тардаскіна Т. Електронна комерція : [навч. посібник] / Т. Тардаскіна, Є. Стрельчук, Ю. Терешко. – Одеса : ОНАЗ ім. О.С. Попова, 2011. – 244 с.
7. Про електронну комерцію : Закон України від 03.09.2015 № 675-19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/675-19>.
8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Боровик П. Реформований механізм оподаткування малого бізнесу в Україні: проблеми та перспективи розвитку / П. Боровик, Б. Фрате // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. – 2014. – № 3. – С. 98–104.
10. Тулуш Л.Д. Посилення регулювальних властивостей прямого оподаткування у сфері агропромислового виробництва / Л.Д. Тулуш, Н.М. Малініна // Вчені записки університету «КРОК». – К., 2014. – Вип. 35. – С. 86–94 .
11. Борейко Н.М. Оподаткування електронної комерції: досвід іноземних країн / Н.М. Борейко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/148/1/119_IR.pdf.

Малиніна Н. Н.

Винницький національний технічний університет

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЭЛЕКТРОННОГО БИЗНЕСА В УКРАИНЕ: СОВРЕМЕННЫЕ РЕАЛИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Резюме

Исследован существующий механизм налогообложения электронного бизнеса в Украине. Определены особенности электронной экономической деятельности и её виды. Изучен мировой опыт государственного налогового регулирования электронного бизнеса и разработаны рекомендации по адаптации действующего в Украине налогового законодательства к специфике данного вида коммерческой деятельности.

Ключевые слова: государственное налоговое регулирование, электронный бизнес, электронная коммерция, интернет-магазин, механизм налогообложения.

Malinina N. M.

Vinnitsia National Technical University

TAXATION OF ELECTRONIC BUSINESS IN UKRAINE: CURRENT REALITIES AND PERSPECTIVES

Summary

The existing mechanism of taxation of e-business in Ukraine is studied. The features of the electronic economic activity and its types are determined. The world experience of state tax regulation of electronic business is studied and recommendations in order to adapt the existing tax laws in Ukraine to the specific type of business are developed.

Keywords: state tax regulation, e-business, e-commerce, online store, taxation mechanism.