

Володимир КОРОТУН, Андрій НОВИЦЬКИЙ

І АІ ДВІ А І І І ААОЕОААІ І В АЕАЕОБІ І І І - ОІ ДА²АЕ² А ОЕДА-І²

Проведено аналіз сучасної практики оподаткування електронної торгівлі й на основі світового досвіду надано пропозиції щодо його реформування в Україні.

In the paper author analyzes current practices of electronic commerce taxation and gives the proposals, based on international experience, for reform in Ukraine.

В останні десятиліття інформаційно-комунікаційні технології стають одним із факторів, який істотно впливає на розвиток суспільства. Ці технології не змогли обійти такої сфери суспільного життя, як господарська. Особливого впливу господарська діяльність зазнала з появою глобальної інформаційної мережі Інтернет. Поступово в науковій літературі й практичній діяльності з'являються та закріплюються такі нові поняття, як електронна торгівля та електронна комерція.

Оподаткування електронної торгівлі в Україні, як і в переважній більшості країн світу, слабо регулюється державними інституціями. Виходячи з цього, постає необхідність створення ефективного механізму як регулювання таких операцій, так і їхнього оподаткування. Ця ситуація особливо стосується непрямого оподаткування. Актуальність такого дослідження пов'язана з тим, що зазначеній проблематиці приділяється недостатньо уваги в наукових розробках як вітчизняних, так і зарубіжних науковців та практиків.

У вітчизняній науковій літературі окремим аспектам електронної торгівлі, в тому числі її оподаткуванню, присвячені наукові розробки Н. Борейко, В. Брижка, П. Біленчука, В. Гавловського, М. Гуцалюка, В. Голубева, Т. Затонацької, Р. Капюжного, М. Камлика, В. Плєскача, К. Ушакова, В. Цимбалюка, М. Швеця та ін.

Незважаючи на значний науковий доробок, присвячений непрямому оподаткуванню, його використання в Україні потребує подальшого реформування, що особливо стосується оподаткування специфічних видів господарської діяльності. Одним із таких видів є електронна торгівля.

Мета цієї статті – проведення аналізу сучасної практики оподаткування електронної торгівлі в Україні та світі й через оцінку наявного світового досвіду надання пропозицій щодо вдосконалення непрямого оподаткування та державного регулювання електронної торгівлі в Україні.

Електронна торгівля як і будь-яка господарська діяльність в Україні підлягає оподаткуванню. Одним із його видів є непряме оподаткування, хоча в сучасній науковій думці дедалі більшого поширення набуває поділ податків відповідно до податкової бази, а саме на податки на доходи, майно та споживання. Саме до податків на споживання за своєю сутністю належать основні непрямі податки – податок на додану вартість (далі – ПДВ) та акцизний збір.

Вихідним положенням створення ефективного механізму непрямого оподаткування електронної торгівлі є вивчення й наукова оцінка наявного світового досвіду регулювання цієї сфери. Виходячи з цього, за основу потрібно брати вже діючі узгоджені норми для коригування вітчизняного законодавства з урахуванням національних особливостей. Так, при розробці системи непрямого оподаткування операцій електронної торгівлі потрібно враховувати укладені міждержавні угоди про уникнення подвійного оподаткування та положення Модельної конвенції про уникнення подвійного оподаткування. Однак ця конвенція не враховує нинішнього стану розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій. Так, проведення експортно-імпорتنих операцій з метою оподаткування специфічними та універсальними акцизами та різними видами мита потребують чіткої фіксації географічного місця розташування як виробника (постачальника) продукції (робіт, послуг), так і її споживача. Така ситуація призводить до створення чисельних схем, з використанням яких від оподаткування виводять значні фінансові ресурси, а відкриття Інтернет-магазинів, переважно в країнах з низьким рівнем ПДВ, порушує правила справедливої конкуренції.

Особливістю оподаткування вартості послуг, які постачаються електронними каналами зв'язку, викладено у 6-й Директиві ЄС, де зазначено, що електронний продукт оподатковується як послуга, а ПДВ стягується за місцем споживання [1, с. 12].

Для європейських резидентів продаж електронних послуг за межі ЄС не оподатковується ПДВ, а продаж таких послуг у Європі іноземцями, навпаки, оподатковується. Іноземні компанії зобов'язані зареєструватися як європейський платник ПДВ, якщо їхній оборот на території ЄС перевищить визначений рівень. Для цього розроблено спеціальну спрощену процедуру. Зареєструватися можна в будь-якій країні ЄС і там надалі здавати звітність та сплачувати податок. При цьому ПДВ стягується за ставкою, встановленою не в країні податкової реєстрації компанії, а в країні ЄС, де мешкає покупець послуги. Зібраний податок надалі підлягає перерозподілу між країнами, де знаходяться покупці. Споживач товару в підсумку сплачує однаковий податок, незалежно від того, де він купує цей продукт – у місцевої компанії чи в іноземної.

Ще одна особливість оподаткування ПДВ електронної торгівлі в тому, що суб'єкт підприємництва, який реалізує товар (надає послугу), крім реєстрації як платник ПДВ за власним місцем знаходження, повинен зареєструватися як платник ПДВ за місцем знаходження споживача такої продукції (послуги).

В Україні відповідно до положень статті 2 Закону України "Про податок на додану вартість" платником податку визначається будь-яка особа, яка здійснює або планує здійснювати господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник цього податку [2, с. 156], причому загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов'язань третім особам, протягом останнього календарного року перевищує 300000 грн. (без урахування ПДВ). Вказана вимога стосується також операцій, здійснених із використанням інформаційно-комунікаційних технологій.

Проблеми непрямого оподаткування операцій в Інтернеті показали необхідність адаптації до певних категорій концепції постійного представництва [3, с. 29], причому під цим терміном розуміють постійне місце, з використанням якого здійснюється господарська діяльність за допомогою мережі Інтернет. Крім статусу продавця, важливу роль відіграє і фактор місцезнаходження споживача, оскільки при здійсненні міждержавних транзакцій застосування ПДВ залежить від резидентності покупця товарів або споживача послуг.

Положеннями п. п. 2.3.3 статті 2 Закону "Про податок на додану вартість" визначено, що особа, яка поставляє товари на митній території України з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж, може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України. Однак у цьому положенні відсутня норма щодо визначення обсягу проведених операцій, після перевищення якого особа-нерезидент повинна зареєструватися як платник ПДВ. Таким чином, незалежно від обсягу операцій, особи-нерезиденти, що реалізують продукцію на митній території України з використанням ресурсів глобальної мережі Інтернет, повинні здійснювати таку діяльність через власні постійні представництва і бути зареєстровані як платники ПДВ.

Однією з головних проблем, що виникають при оподаткуванні операцій електронної торгівлі за загальною системою, є визначення місця поставки товару (робіт, послуг). Чинне законодавство України це питання вирішило не повністю. Так, відповідно до абзацу д п.п. 6.5 статті 6 Закону України "Про податок на додану вартість" під місцем поставки товару розуміють в тому числі місце реєстрації покупця або його постійного представництва, а за відсутності такого місця реєстрації – місце постійної адреси або постійного проживання; якщо покупці, яким надаються нижченаведені послуги, проживають за межами митної території України, надають послуги з:

- передання чи надання авторських прав, патентів, ліцензій, а також суміжних прав, у тому числі торгових марок;
- рекламних послуг та інших послуг із просування товарів або послуг на ринку;
- з обробки даних та надання інформації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем, а також надання послуг консалтингу, інжинірингу, аудиторських та бухгалтерських послуг тощо.

Однак наведений перелік послуг не є вичерпним стосовно видів послуг, які надаються в електронному вигляді. Так, у додатку, складеному відповідно до статті 9 Шостої директиви, представлено орієнтовний перелік таких послуг. Вказані норми повинні сприяти гармонізації податкового законодавства в межах ЄС. До вказаного переліку належать послуги з поставки: веб-сайтів, комп'ютерних програм та їхнього оновлення, музики, фільмів та ігор, зображень, текстів та інформації, а також дистанційної підтримки програм і обладнання та ін.

Зважаючи на вищезазначене, можна визначити такі місця поставки послуги:

- постачальник послуг і їхній споживач фактично є резидентами України – місцем поставки вважатиметься місце реєстрації постачальника;
- постачальник є резидентом України, а споживач послуг фактично є нерезидентом (місце його реєстрації чи проживання знаходиться поза митною територією України) – місцем поставки вважатиметься його юридична адреса чи адреса проживання на території іноземної держави;

– постачальник є нерезидентом України, а споживач є резидентом України – місцем поставки вважатиметься митна територія України, а нерезидент повинен здійснювати такі операції через своє зареєстроване постійне представництво.

Нині виділяють два типи товарів, поставка яких здійснюється з використанням мережі Інтернет. Це безпосередньо поставка прямих інтернет-товарів та поставка інших товарів з використанням інтернет-магазинів [4, 47]. Відповідно до аналізу визначення понять "поставка товарів" і "поставка послуг" під поставку товару підпадає лише передача об'єкта інтелектуальної власності, як то комп'ютерної програми, художнього фільму й т. ін., за наявності договору про відчуження авторських прав.

Дещо інша ситуація спостерігається з умовами оподаткування ПДВ реалізації товарів через інтернет-магазини. Їх використовують винятково для виконання допоміжних функцій у вигляді пошуку покупців та укладення з ними договорів купівлі-продажу. Зважаючи на це, до господарських операцій, які здійснюють такі інтернет-магазини, потрібно застосовувати загальну систему оподаткування – як при продажі на митній території України, так і при здійсненні експортно-імпортних операцій. У такому разі при продажі товарів через глобальну комп'ютерну мережу Інтернет, незалежно від місця реєстрації його доменного імені (сайту, електронної сторінки чи адреси), місцем поставки товарів є місцезнаходження продавця або місце його проживання. З огляду на це операції з продажу товарів з використанням інтернет-магазинів на митній території України підлягають оподаткуванню за стандартною ставкою, а в разі продажу товарів вітчизняного виробництва за межі митної території України – з використанням положень п.п. 6.1 статті 6 Закону України "Про податок на додану вартість".

На думку спеціалістів, про факт здійснення операцій з постачання товарів через Інтернет можна говорити лише у випадку одночасного поєднання трьох елементів: інтернет-реклами, отримання замовлення та укладення договору купівлі-продажу з використанням технічних засобів мережі Інтернет.

Для вирішення проблемних питань щодо оподаткування електронної торгівлі в країнах ЄС прийнята Директива 2000/93/ЄЕС стосовно деяких аспектів регулювання електронної торгівлі на внутрішньому ринку, що в майбутньому має бути враховано в національному законодавстві. Положеннями даної Директиви передбачено, що регулювання порядку надання електронних послуг має здійснювати законодавство країни, де розташоване підприємство-постачальник послуги.

Для європейських резидентів продаж електронних послуг за межі ЄС не оподатковується ПДВ, а продаж таких послуг у Європі нерезидентами оподатковується. Іноземні компанії зобов'язані зареєструватися як європейський платник ПДВ, якщо їхній оборот на території ЄС перевищить встановлений рівень (для чого розроблено спеціальну спрощену процедуру). Зареєструватися можна в будь-якій країні ЄС і там надалі здавати звітність та сплачувати податок. ПДВ стягується за ставкою, встановленою не в країні податкової реєстрації компанії, а в країні ЄС, де мешкає покупець послуги. Зібраний податок потім перерозподіляється між країнами, де знаходяться покупці. В підсумку – покупець сплачує однаковий податок, незалежно від того, купує він цей продукт у місцевої компанії чи в іноземної. Як свідчать експерти, застосування такої системи оподаткування ПДВ операцій електронної торгівлі забезпечує його нейтральність щодо до процесів ціноутворення, а також створює конкурентні переваги в провадженні вказаної діяльності порівняно з іншими учасниками ринку, які не мають реєстрації в країнах-членах ЄС [5].

До проблем оподаткування електронної торгівлі належить відсутність дієвого механізму контролю за здійсненням в Інтернеті всіх транзакцій. Це здебільшого пов'язано з тим, що інститут постійного представництва, який дозволяє державам на доволі справедливих підставах розподіляти між собою податки, сплачувані суб'єктами ЗЕД, не дає змоги належним чином врегулювати оподаткування зазначених операцій. Крім цього, процедура реєстрації платника ПДВ у ЄС і процедура реєстрації постійного представництва в Україні значно відрізняються, причому не на користь України.

Оподаткування акцизним збором операцій електронної торгівлі також має свої особливості. Так, виходячи зі змісту цього податку та об'єктів оподаткування цим податком, операції електронної торгівлі прямо не підпадають під специфічне акцизне оподаткування. За своєю сутністю та фізичним станом підакцизні товари належать до товарів із непрямим режимом продажу. Фактично продаж таких товарів здійснюється через Інтернет-представництва в глобальній мережі підприємств-виробників підакцизної продукції. В такому випадку Інтернет виступає лише як засіб збільшення обсягів реалізації підакцизної продукції та виходу на нові ринки збуту через проведення активної маркетингової політики.

Аналізуючи нинішню ситуацію щодо здійснення операцій із продажу підакцизних товарів з використанням мережі Інтернет, зазначимо, що ефективним і доволі прибутковим є продаж лише алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Безпосередній мережевий продаж нафтопродуктів і транспортних засобів економічно недоцільний.

За умови відсутності ефективного контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів в оптово-роздрібному сегменті (безпосередньо в торговельній мережі) реалізація такої продукції через Інтернет-магазини є майже неконтрольованою. Використання Інтернет-магазинів для здійснення роздрібних продажів алкогольних напоїв дає змогу суб'єктам підприємництва:

– здійснювати реалізацію контрабандної алкогольної продукції, яка не була належним чином оподаткована ні акцизним збором, ні митом. Про таку ситуацію свідчить проведений аналіз цін реалізації алкогольної продукції через Інтернет-магазини та цін реалізації вказаної продукції офіційними представниками та ексклюзивними дистриб'юторами такої продукції в Україні;

– надсилати цінові пропозиції суб'єктам підприємництва, що здійснюють реалізацію алкогольної та тютюнової продукції щодо продажу "сірого" та "чорного" імпорту. Відповідальність та розповсюдження такої інформації відсутня, а форми контролю за її оборотами з реалізації недосконалі;

– реалізовувати продукцію, яка не супроводжується документами, що гарантують її якість. Вимоги до наявності таких документів стосуються лише стаціонарних торговельних об'єктів;

– через невикористання систем обліку продажу товарів, які переведені у фіскальний режим, уникати фіксації обсягів реалізації підакцизної продукції.

Таким чином, мережа Інтернет лише розширює схеми реалізації фальсифікованої чм контрабандної підакцизної продукції, а тому скорочення випадків ухилення від сплати акцизного збору потрібно досягати через удосконалення системи адміністрування цього податку й посилення державного контролю за виробництвом та імпортом підакцизної продукції, а також недопущення випадків її реекспорту.

Зважаючи на наявний досвід розвитку непрямого оподаткування та національну специфіку, доцільно розглянути можливість застосування спрощеної системи оподаткування прямого продажу інтернет-товарів, з одночасним підвищенням контролю за обсягами реалізації продукції через інтернет-магазини. Такий підхід підтверджується і досвідом ЄС, де розвиток законодавства тягїє до регулювання електронної комерції як традиційної комерційної діяльності без урахування її специфічних рис.

Для забезпечення повноти і правильності нарахування та сплати ПДВ до бюджету суб'єктами підприємництва, які здійснюють свою господарську діяльність із використанням ресурсів Інтернету, необхідно:

1. Усунути неузгодженості щодо вилучень з оподаткування ПДВ операцій з поставки Інтернет-товарів нерезидентом резидентів.

2. Здійснити заходи щодо технічного вдосконалення контролю за операціями з такими товарами, а також чїтко визначити поняття місця їхньої поставки в межах оптимізації їхнього оподаткування.

3. Прирівняти умови оподаткування таких товарів до оподаткування інтернет-послуг через законодавче визначення понять "Інтернет-товар" та "Інтернет-послуга" з урахуванням європейського досвіду регулювання таких правовідносин.

4. Уточнити визначення об'єкта оподаткування через включення до даного визначення оборотів з реалізації товарів (послуг) з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж, а також чїтко визначити обставини виникнення зобов'язання щодо сплати податку.

Внесення змін до законодавства, що регулює продаж підакцизних товарів через інтернет-магазини, дасть змогу обмежити їхнє використання як спосїб реалізації контрабандної та контрафактної продукції. Реалізація таких заходів сприятиме підвищенню фіскальної ролі акцизного збору в Україні, забезпечить захист вітчизняних споживачів від неякісної продукції як вітчизняного, так і імпортного виробництва.

Лїтература

1. *Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-common system of value added tax: uniform basis of assessment. Official Journal. – L. 145, 13.06.1977. – P. 12.*
2. *Про податок на додану вартість : Закон України від 03. 04. 1997 р. № 168/97-ВР [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156. – Режим доступу : www.rada.gov.ua*
3. *Плескач В. Л. Особливості оподаткування операцій купівлі-продажу товарів у Інтернеті / В. Л. Плескач, Т. Г. Затонацька // Фїнанси України. – 2006. – № 11. – С. 26–33.*
4. *Карпова В. Інтернет: взгляды с пальмы обложения товаров/услуг, поставляемых через Интернет / В. Карпова // Бухгалтер. – 2005. – № 25. – С. 47.*
5. *Ушаков К. Финансы обложено. Электронный бизнес и налоги: проблемы неизбежности [Електронний ресурс]. – 2003. – Режим доступу : http://www.cio-world.ru/pda/index.php?action=article§ion_id=26714&id=27574*