

6. Zakonodavche zabezpechennya rozvutku Informatsynogo suspilstva v Ukraini: materiali parlam. sluhan u Verhovny Radi Ukraini 18 chervnya 2014 r. / red. kol.: V. P. Omelchenko (gol.), V. P. Seminozhenko, G. O. Androschuk, L. M. Grinevich [ta In.]. / Verhovna Rada Ukraini, Komitet VR Ukraini z pitan Informatyzatsiy ta Informatsynih tehnology. – K.: Parlam. vid-vo, 2014. – 196 s.
7. Itskovits, G. (2010). Troynaya spiral. Universiteti–predpriyatiya–gosudarstvo. Innovatsii v deystvii.
8. Maslov, A. O. (2012). Informatsiyna ekonomika: stanovlennya, struktura ta teoretichne osmislennya: monografiya. K.: Agrar Media Grup, 431.
9. Mur, D. (2006). Preodolenie propasti: marketing i prodazha haytek produktov klientam osnovnogo ryinka. Izdatelskiy dom Vilyams.
10. Klodt, H., & Klodt, H. (2006). Nova ekonomika: formi viyavu, prichini i naslidki: monografiya/Klodt Henning ta In. K.: Takson.
11. Henning, K. (2006). Nova ekonomika: formi viyavu, prichini i naslidki
12. Finansirovanie innovatsionnogo razvitiya. Sravnitelnyy obzor opyta stran EEK OON v oblasti finansirovaniya predpriyatiy na rannih stadiyah razvitiya. – Nyu-York, Zheneva: OON, 2007. – 113 s.
13. Chervanov, D. M. (2012). Sistema Innovatsynogo menezhmentu: teoriya i praktika: pidruch. K.: VPTsH" Kiyivskiy universitet.
14. Chesbro, G. (2007). Otkrytiye innovatsii. M.: Pokolenie, 336.
15. OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2009 [Electronic source]. – Access mode to the resource: http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2009-en
16. OECD Science, Technology and Industry Outlook 2010 [Electronic source]. – Access mode to the resource: http://dx.doi.org/10.1787/sti_outlook-2010-en
17. OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2011 [Electronic source]. – Access mode to the resource: http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2011-en
18. OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2013 [Electronic source]. – Access mode to the resource: http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2013-en
19. The World Bank [Electronic source] / Access mode to the resource: <http://www.worldbank.org/>

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2016; 9(186): 16-22

УДК 336.221

JEL Classification: H20; H21; H25

DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2016/186-9/2>

Т. Затонацька, д-р екон. наук, доц.,
О. Мельничук, асп.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ РИНКУ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

У статті проведено комплексний огляд підходів щодо податкового регулювання ринку е-комерції, розкрито особливості зарубіжних практик оподаткування, зокрема, країн ЄС, США, Китаю. Розкриті особливості регулювання питань оподаткування суб'єктів ринку е-комерції міжнародними організаціями, зокрема, ОЕСР. Обґрунтовано необхідність удосконалення системи оподаткування з урахуванням досвіду ЄС, США та Китаю. Надано рекомендації до удосконалення податкового регулювання певних груп суб'єктів ринку е-комерції. Визначено прогнозовані ефекти від імплементації вказаних заходів.

Ключові слова: ринок електронної комерції; оподаткування; податок на додану вартість; податок на прибуток підприємств; митні платежі; транскордонна торгівля.

Вступ. Ринок електронної комерції здійснює все більший вплив на загальний розвиток глобальної економіки. В той же час, згідно підходу 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 структури оподаткування залежить від функції суспільного добробуту (перекохань щодо нерівності) [1, с. 14].

Податкова система має бути справедливою та стимулювати подальший розвиток економіки країни, що особливо актуально за умов становлення інформаційного суспільства. Оскільки ринок електронної комерції (е-комерції) характеризується динамічним зростанням, постає питання оподаткування операцій, що відбуваються за допомогою електронної взаємодії.

Мета – обґрунтування шляхів зміни інструментів оподаткування в механізмі фіскального регулювання електронної комерції в Україні та розробка практичних рекомендацій з урахуванням зарубіжного досвіду.

Огляд літератури. В останній час все більше науковців звертає увагу на процеси формування ринку е-комерції, зокрема розглядаються основні тенденції розвитку ринку, чинники, що стимулюють його розвиток, особливості державного регулювання. Проблеми оподаткування досліджувались багатьма зарубіжними вченими. Згідно позиції Дж. Чена і К. Смекала [2, с. 342], виникнення ринку електронної комерції вимагає докорінної зміни системи державного регулювання, оскільки

виникають труднощі, пов'язані з оподаткуванням послуг, наданих з допомогою мережі Інтернет. За словами С. Басу [3, с. 124], 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. На думку 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] досліджувала особливості оподаткування операцій купівлі-продажу товарів в Інтернеті. Н. Борейко [8], досліджувала особливості оподаткування інтернет-магазинів в Україні. І. Белік [9] розкриває основні положення міжнародного досвіду оподаткування суб'єктів ринку е-комерції. Проте питання оподаткування суб'єктів ринку е-комерції в Україні залишається відкритим.

Основні результати. Питання оподаткування суб'єктів ринку е-комерції є одним із центральних в структурі державного регулювання даного ринку. Специфікою даного ринку 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 онлайн-просторі відстежити практично неможливо. Основний напрямок отримання грошових коштів виражається в безготівкових платежах, здійсненні транзакцій з допо-

могою 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 Інтернет – новий спосіб взаємодії між продавцем і покупцем, що не скасовує податкових обов'язків. У зв'язку із 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 функціонування ринку е-комерції, розглянемо більш детально основних гравців даного ринку. В залежності від типу ведення господарської діяльності, усіх суб'єктів можна умовно розділити на виробників та посередників (табл. 1). З точки зору оподаткування, це групи, щодо яких необхідно застосовувати принципово відмінні заходи регулювання для максимізації податкових надходжень.

Таблиця 1. Групи суб'єктів на ринку е-комерції з точки зору логіки оподаткування

Виробники	Посередники
Хостинг-провайдери	Власники електронних торговельних майданчиків (ЕТМ)
ІТ-компанії по розробці програмного забезпечення	
Електронні платіжні системи	
Виробники сучасного комп'ютерного та мережевого обладнання	
Оператори з надання послуг у сфері хмарних технологій	

Джерело: розроблено авторами

В залежності від типу суб'єкта ринку е-комерції доцільним є визначення найбільш ефективного способу оподаткування, що є необхідною умовою забезпечення позитивного соціального та економічного ефекту. Виходячи із цього та розглядаючи особливості діяльності вказаних груп суб'єктів, визначимо основні проблеми, пов'язані з їх оподаткуванням:

1. Часткове або повне ухилення посередників від сплати податку на прибуток.

2. Проблема подвійного оподаткування при проведенні транскордонних операцій.

3. Проблеми, пов'язані із бажанням виробників мінімізувати обсяг сплачуваних податків шляхом трансферу виробництва в країни з максимально низькими ставками оподаткування.

На нашу думку, деякі із цих проблем можна перетворити у переваги та стимули до ведення господарської діяльності в Україні за умов ведення гнучкої політики оподаткування. Таким чином можна збільшити обсяг податкових надходжень, що стимулюватиме розвиток національної економіки.

Варто зазначити, що існує пряма залежність між станом розвитку ринку та обсягом податкових надходжень від суб'єктів ринку е-комерції. На сьогодні розвиток ринку електронної комерції в Україні гальмують багато факторів, зокрема, відсутність стимулювання суб'єктів вітчизняного ринку та повільний процес виходу на ринок світових лідерів електронних платіжних систем (що теж пов'язано із відсутністю достатніх ринкових та регуляторних стимулів) тощо. За таких умов доцільним є визначення пріоритетних заходів податкової політики в Україні на основі дослідження зарубіжного досвіду регулювання.

Розглядаючи зарубіжний досвід регулювання питань оподаткування суб'єктів ринку е-комерції, варто зазначити, що основа міжнародної системи оподаткування суб'єктів ринку е-комерції була закладена у 1998 році в Оттаві на Конференції ОЕСР "Світ без кордонів: Розуміючи потенціал електронної комерції", де було розроблено концепцію еволюційного розвитку Модельної конвенції оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції. У 1998 році Комітет з податкових питань (CFA) Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) завершив розробку рамкових умов оподаткування. Це було прямим результатом виклику для скоординованого міжнародного підходу і партнерства між урядами та діловими колами, щоб створити систему

оподаткування суб'єктів ринку е-комерції. Були зазначені наступні положення:

- Існуючі правила оподаткування можуть бути застосовані до електронної комерції. Принципи нейтралітету, ефективності, визначеності і простоти, ефективності і справедливості та гнучкості є основоположними принципами оподаткування в Інтернет.

- Фінансовий суверенітет країни має бути збережено. Тобто, метою є уникнення подвійного оподаткування та справедливий розподіл податкових надходжень між країнами у разі транскордонних продажів.

- Реалізація вказаних принципів сприяє активізації співпраці між бізнес-одинацями, урядами та ОЕСР.

- Оподаткування повинно відбуватися відповідно до місця споживання [7, с. 175].

Ознайомившись з практикою міжнародного регулювання та працями вітчизняних та зарубіжних фахівців з питань оподаткування ринку е-комерції, слід зазначити, що ключовими в системі регулювання ринку е-комерції є два податки: податок на прибуток підприємств (ППП) та податок на додану вартість (ПДВ)

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

Ключовим у стягненні податку на прибуток підприємства є поняття постійного представництва. Згідно Листа 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

підприємцями представництв у країнах ЄС з нижчими 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 розрізнити веб-сайт і сервер, на якому він розташований. Сайт являє собою всього 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 реально-го 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 стимулюван-

ня 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 проводяться 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].

Основоположні принципи оподаткування Інтернет в ЄС:

- а) Немає необхідності введення нових податків. Усі зусилля повинні бути зосереджені на прискореній адаптації наявних податків, в першу чергу, ПДВ, до специфіки ринку електронної комерції.

- б) Електронна передача продуктів повинна розглядатися для цілей ПДВ як поставки послуг.

- в) Щоб уникнути недобросовісної конкуренції, нейтральність податкової системи між постачальниками з ЄС та не з ЄС, а також між онлайн та офлайн продавцями повинні бути збережені.

- г) Забезпечення дотримання правил оподаткування всіх операторів в області електронної комерції.

- д) 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.

- е) 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, онлайн-навчання, продаж фільмів, ігор, музики або програмного забезпечення), виділяються в особливу категорію з особливими правилами оподаткування.

Цікавим також є приклад Китаю, де нещодавно було знижено ПДВ та відмінені митні збори на продукцію, що реалізується на ринку е-комерції шляхом транскордонного продажу (табл. 2).

Таблиця 2. Зарубіжний досвід податкового регулювання ринку е-комерції

Країна	Особливості регулювання
США	Система оподаткування суб'єктів ринку е-комерції США передбачає оподаткування саме продажів. При цьому, податок із продажів – це непрямий податок на кінцеве споживання. Він може стягуватися за місцем призначення, за джерелом продажів або за місцем реєстрації продавця. Останнє означає, що податок стягується за місцем розташування штаб-квартири організації. При обкладанні споживання за місцем призначення вичерпно податковою базою є споживання внутрішньодержавне. При стягненні податку за джерелом продажів базою буде споживання внутрідержавне плюс чистий експорт, тобто оподатковуватимуться внутрішнє виробництво. У США база податку із дистанційних продажів, як правило, визначається за місцем призначення. Податок спрямовується в дохід штату, де була зроблена покупка. Але такий простий механізм працює тільки у випадку, якщо продавець або зареєстрований у цьому штаті, або є присутнім у ньому фізично. Під фізичною присутністю розуміється наявність декількох показників найманих робітників, складських площ, торговельних залів.
Кіпр, Мальта, Гонконг, Ірландія	Застосування податкових пільг, істотне зниження рівня податкових платежів, завдяки чому багато компаній розміщують свої сервери на території цих країн.
Держави-члени Європейського Союзу	ЄС концентрується на необхідності забезпечення визначеного та нейтрального податкового середовища. Підкреслюється важливість податкових правил, які уникають спотворень ринку, що відображено в документі "Європейська ініціатива в галузі електронної комерції". Основна увага ЄС сконцентрована на адаптації своєї системи сплати ПДВ споживачами для електронних торговельних операцій таким чином, щоб вона забезпечувала правову визначеність, простоту і нейтральність, що відображено в робочому документі "Електронна комерція та непрямі податки", ЄС не вважає за доцільне введення додаткових податків для ринку електронної комерції.
Франція, Швейцарія, Німеччина	Створення механізму ідентифікації суб'єктів електронної комерції, які проводили незаконну підприємницьку діяльність. На всіх сайтах, які ведуть законну підприємницьку діяльність, існує спеціальний розпізнавальний знак з номером, який дозволяє споживачу перевірити факт реєстрації суб'єкта електронної комерції в податкових органах. Тому при покупці товарів у таких підприємств держава надає споживачам гарантії захисту їх прав. Для того, щоб отримати цей номер, підприємець повинен не тільки стати на податковий облік, але підписати угоду про надання вичерпної інформації про рух грошових коштів через електронні платіжні системи.
Німеччина, Іспанія, Італія	Створення системи більш жорстких штрафів за ведення незаконної підприємницької діяльності в Інтернет. Оскільки контролювати ведення бізнесу в глобальній мережі значно складніше, підвищується мотивація до ухилення від сплати податків. Згідно позиції органів влади вказаних країн, більш високі штрафи (в тому числі і конфіскація всього майна підприємства) здатні знизити кількість організацій, які проводять незаконну діяльність в мережі Інтернет.
Велика Британія	Під податкову юрисдикцію потрапляє компанія, яка зареєстрована у Великій Британії, здійснює управління із даної країни або здійснює діяльність через філію або агента, що зареєстровані на території Великої Британії. При установці сервера представництво не виникає, якщо його обслуговування ведеться незалежним агентом.
Китай	Оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції у Китаї спочатку здійснювалось шляхом застосування існуючих податкових правил про доходи і доданої вартості. Поступово Китай вводить спеціальні податкові норми щодо регулювання ринку електронної комерції. Наприклад, в Китаї необхідною є обов'язкова реєстрація інтернет-магазинів та оприлюднення їх фактичного ID, що спрощує процедуру контролю урядовими органами. З 8 квітня 2016 року відмінені митні збори та знижено на 30% ПДВ та податок на споживання на товари, що продаються на ринку е-комерції cross-border.

Джерело: розроблено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19, 20, 21].

Результати розгляду досвіду регулювання ринку е-комерції економічно розвиненими країнами дозволяють зробити висновок, що наразі існує декілька напрямів державного регулювання комерційної діяльності у Всесвітній мережі:

– Визнання мережі Інтернет як зони без податків. Цю концепцію підтримують США, Японія, Канада, Австралія та інші.

– Адаптація традиційної податкової системи до нових умов, які створюються внаслідок розвитку ринку електронної комерції. Дану концепцію підтримують держави-члени ЄС.

Деякі країни намагаються здійснювати заходи щодо стимулювання експорту чи імпорту. Найбільш показовими у стимулюванні транскордонних продажів є Китай та США. В контексті транскордонних продажів вагоме значення має розмір митних платежів, а також розмір максимальної вартості товарів, що не обкладаються митом. Як видно із табл. 3, найбільш лояльну митну політику в контексті транскордонних відправлень ведуть США, де максимальна вартість товару для безмитного ввозу становить 800 євро. В Україні даний показник становить 150 євро.

Таблиця 3. Показники максимального рівня безмитного ввозу в обраних країнах

Країна	Максимальний рівень безмитного ввозу, євро
Азербайджан	680
РФ	1000 за міс.
Казахстан	1000 за міс.
Узбекистан	800
ЄС	22
ОАЕ	200
США	800
Україна	150
Грузія	120
Білорусь	20
Японія	77
Китай	10-62
Ізраїль	45
Швейцарія	50-81
Норвегія	41

Джерело: Розроблено автором на основі національних статистичних даних досліджуваних країн.

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-комерції необхідним є запозичення певних заходів з досвіду оподаткування США та ЄС.

Говорячи про особливості оподаткування групи суб'єктів групи "посередники", варто зазначити, що деякі операції, що проводяться з допомогою глобальної мережі надзвичайно важко відслідкувати 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-комерції 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 роздрібною 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 посередників на ринку е-комерції, 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 "Посередники", 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 офлайн гравців до переходу в онлайн.
- Збільшити обсяг надходжень від сплати ПДВ.

Щодо групи суб'єктів "Виробники", 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:

- 1) Зниження рівня безробіття за рахунок збільшення кількості представництв сервісних ІТ-компаній;
- 2) Підвищення рівня заробітної плати ІТ-спеціалістів за рахунок виходу на вітчизняний ринок зарубіжних компаній;
- 3) 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 технопарку на базі інституту кібернетики, провідних ВНЗів з метою генерування інноваційних ідей та розробки програмних продуктів для ринку е-комерції. На нашу думку, вищезазначені 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 "Посередники", 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

рів на території України – це додаткові робочі місця та джерела наповнення бюджету і поширення нових технологій та інноваційних практик.

Дискусія. В подальших дослідженнях планується більш ґрунтовно проаналізувати наслідки від запропонованих заходів на доходи бюджету та макроекономіки.

Список використаних джерел

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. – Р. 89–90.
7. Особливості оподаткування операцій купівлі-продажу товарів у Інтернеті [Текст] / В. Л. Плескач, Т. Г. Затонацька // *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. *Форум права* 2 (2013): 49-54.
10. *Загорський В. С.* Бюджетна система та оподаткування в Україні: проблеми розвитку. [Монографія]. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2008. – 288 с.

Т. Затонацька, д-р экон. наук, доц.,

Е. Мельничук, асп.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев, Украина

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ РЫНКА ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ

В статье проведен комплексный обзор подходов к налоговому регулированию рынка электронной коммерции, раскрыты особенности налоговых практик налогообложения, в частности, стран ЕС, США, Китая и др. Раскрыты особенности регулирования вопросов налогообложения субъектов рынка электронной коммерции международными организациями, в частности, ОЭСР. Обоснована необходимость усовершенствования системы налогообложения с учетом опыта ЕС, США и Китая. Представлены рекомендации по усовершенствованию налогового регулирования конкретных групп субъектов рынка электронной коммерции "Производители" и "Посредники". Определены прогнозируемые эффекты от имплементации указанных мероприятий.

Ключевые слова: рынок электронной коммерции; налогообложение; налог на добавленную стоимость; налог на прибыль предприятий; таможенные платежи; трансграничная торговля.

T. Zatonatska, Doctor of Sciences, Associate Professor,

O. Melnychuk, PhD student

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

TAXATION PECULIARITIES OF E-COMMERCE MARKET PLAYERS

The article carried out with complex overview of tax regulation approaches of e-Commerce market, the features of international practices of taxation are revealed, in particular, EU countries, USA, China, etc. The nature and characteristics of e-Commerce market tax regulation is also revealed by international organizations, in particular, the OECD. It is provided with the best practices of leading countries in the sphere of e-Commerce market tax regulation and those which are the most appropriate for implementation in Ukraine are singled out. Based on experience of EU countries, USA and China the necessity of improving tax system is justified. It is provided with recommendations of tax regulation improvement in respect of a such groups of e-Commerce market subjects as "Producers" and "Intermediaries". Moreover it is determined with the most priority recommendations for implementation, in particular, tax-free period for hosting providers, the exemption of income tax for Internet retail trade enterprises and increase the maximum level of duty-free import of goods to Ukraine. Expected predicted effects are provided from implementation of such measures, the main of which are legalization, increasing the number of employees, attracting the world leaders of e-Commerce market to the domestic market, innovation incentives for market development and the intensification of cross-border trade.

Keywords: e-commerce market; tax system; value added tax; income tax; duties; cross-border trade.

References (in Latin): Translation / Transliteration/ Transcription

1. *Stiglitz D.* Cena neravenstva. Chem rassloenie obshhestva grozit nashemu budushhemu. [Price disparities. The stratification of society threatens our future], available at: <http://fictionbook.ru/static/trials/09/36/69/09366991.a4.pdf>.
2. *Chen J and Smekal C* (2009) "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.* (2002). Taxation of electronic commerce: A developing problem. *International Review of Law, Computers & Technology*, 16(1), 35-51 (DOI: 10.1080/13600860220136093).
4. *Meharia P.* (2012) E-Commerce and taxation: Past, present and future. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*. 11.4: 25, pp. 25-33.
5. *Durukan M. B.* (2009) Internet Taxation: An Outstanding Issue, *Buscalegis* (0).
6. *Operkent A.* (2001) The Law Problems of Electronic Economy. *Journal of Monetary Economics*, 12, pp. 89–90.
7. *Pleskach V. L., Zatonatska T. G.* (2006) Osoblivosti opodatkovannja operacij kupivli-prodazhu tovariv u Interneti [Features of taxation of sale of goods on the Internet]. *Finansy Ukrainy*, 11, pp. 26-33.
8. *Boreyko N. M.* Miscie internet-magazyniv u rozvytku elektronnoj komerciji v Ukraini ta osoblivosti jih opodatkovannja [Online stores place in the development of electronic commerce in Ukraine and specifics of tax], available at: http://ir.asta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/150/1/121_IR.pdf
9. *Bielik, I. B.* (2013) Mizhnarodno-pravovyj dosvid opodatkovannja elektronnoj komerciji [International legal practice of taxation of e-commerce], *Forum prava* 2, pp. 49-54.
10. *Zagors'kij V. S.* (2008) Bjudzhetna sistema ta opodatkovannja v Ukraini: problemy rozvytku [Fiscal and taxation system in Ukraine: problems of development], VD "INZhEK", 288 p.

11. *Майбуров И.А., Соколовская А. М.* Теория налогообложения. Продвинутый курс // М.: Юнити-Дана. – 2011.

12. Лист ДПС України від 18.03.2013 № 4198/6/18-3115 "Про реєстрацію представництва" [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://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ecommerce_en.pdf.

Надійшла до редколегії 13.09.16

Date of editorial approval 24.09.16

Author's declaration on the sources of funding of research presented in the scientific article or of the preparation of the scientific article: budget of university's scientific project

11. Majurov I. A., Sokolovskaja A. M. (2011) Teorija nalogooblozhenija. Prodvintyj kurs [The theory of taxation. Advanced course], Juniti-Dana.
12. Lyst DPS Ukrainy vid 18.03.2013 № 4198/6/18-3115 "Pro rejestraciju predstavnytstva" [Letter of STA of Ukraine from 18.03.2013 number 4198/6 / 18-3115 "On registration offices"], available at: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovje-zakonodavstvo/listi-dps/62499.html>
13. Podatkovyj kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital / OECD 2014, available at: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>
15. Digital Single Market Strategy, available at: <http://g8fip1kplyr33r3krz5b97d1.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2015/04/Digital-Single-Market-Strategy.pdf>
16. Paardekooper W.J. G., van de Ven M., Esdonk A., Cattel Y.C. (2016) Tax Considerations for the European Union's Digital Single Market Strategy, 44 Intertax, Issue 6/7, pp. 513–524.
17. Lamensch Marie, Edoardo Traversa, and Servaas Van Thiel (2016). Value Added Tax and the Digital Economy: The 2015 EU Rules and Broader Issues.
18. VAT on E-Commerce Directive (2002/38/EC), available at: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:128:0041:0044:en:PDF>
19. Peng W. (2016) Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy, Modern Economy, T. 7, №. 03, p. 345 (DOI: 10.4236/me.2016.73038).
20. Jevropejs'ka inicijatyva v galuzi elektronnoji komerciji [European initiative on electronic commerce], available at: <ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf>.
21. European Commission. 1999. Working Paper 1: Harmonisation of turnover taxes, available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ecommerce_en.pdf

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2016; 9(186): 22-30

УДК 657

JEL classification M40

DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2016/186-9/3>

Б. Засадний, докторант

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

СУЧАСНИЙ СТАН ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано сучасний стан застосування МСФЗ в Україні, визначено результати подолання проблем та викликів, які існували на початковому етапі застосування МСФЗ перед державними органами регулювання в сфері бухгалтерського обліку і звітності та суб'єктами господарювання, запропоновано основні напрямки подальшого реформування системи бухгалтерського обліку в Україні відповідно до МСФЗ.

Ключові слова: бухгалтерський облік; фінансова звітність; Міжнародні стандарти фінансової звітності; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; методологія бухгалтерського обліку.

Вступ. Глобалізація світової економіки, необхідність забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу, посилення захисту прав інвесторів зумовлюють нові вимоги до удосконалення методології збору, обробки та розкриття економічної інформації про господарську діяльність суб'єктів господарювання. Більше п'ятнадцяти років в Україні здійснюється процес реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології формування економічної інформації згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності. Відповідно до Закону України "Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 18.03.2004 р. №1629-IV бухгалтерський облік компанії визначено однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України до законодавства ЄС [1]. З цією метою було прийнято ряд законодавчо-нормативних актів для вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) та законодавства ЄС.

Одним з таких документів була Стратегія застосування МСФЗ в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету міністрів України від 24.10.2007р. №911-р (далі – Стратегія), яка визначила основні напрями вдосконалення системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до МСФЗ [2]. Майже десятирічний період реалізації Стратегії дає підстави для підведення підсумків та аналізу основних результатів, визначення переваг та актуальних проблем, які вимагають подальшого вирішення.

Метою статті є дослідження сучасного стану застосування МСФЗ та визначення подальших напрямків реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ та законодавства ЄС.

Для досягнення мети необхідно вирішити наступні завдання:

- дослідити процес застосування МСФЗ у країнах ЄС та в Україні;
- здійснити критичний аналіз стану виконання основних завдань Стратегії застосування МСФЗ в Україні;
- визначити рівень застосування МСФЗ суб'єктами господарювання при складанні фінансової звітності в Україні.

Об'єктом дослідження є міжнародні стандарти фінансової звітності та процес їх впровадження в систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності у країнах ЄС та в Україні.

Предметом дослідження є сучасний стан застосування МСФЗ в Україні та розробка пропозицій для подальшого вдосконалення системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Аналіз попередніх наукових досліджень засвідчує, що питанням адаптації системи бухгалтерського обліку і звітності через стандартизацію та гармонізацію до МСФЗ присвячено багато наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених. Загалом, у наукових дослідженнях висловлюється стурбованість, що гармонізація та стандартизація системи бухгалтерського обліку у світовому масштабі відбувається без врахування історично складених національних особливостей та специфіки діяльності окремих галузей економіки.

Професор В.Г. Швець зазначає, що на сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилася увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку, основними підходами до вирішення якої є гармонізація та стандартизація [3].

Також серед вітчизняних вчених значну увагу розвитку процесу реформування вітчизняної системи обліку було приділено С.Ф. Головим та Н.В. Костюченко, котрі видали перший практичний посібник щодо застосування міжнародних стандартів та вказують на необхідність