

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

LEGAL REGULATION OF E-COMMERCE AND FEATURES OF ITS TAXATION IN UKRAINE AND THE WORLD

Товкун Л.В., к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Перепелиця М.О., д.ю.н., професор,
професор кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена дослідженню розвитку електронної комерції, аналізу досвіду оподаткування доходів суб'єктів електронної комерції у провідних країнах світу з можливістю адаптації його окремих елементів в Україні. Акцентовано увагу на тому, що в системі пріоритетів як провідних держав світу так і України важливе місце займають питання правового регулювання електронної комерції. Вони виходять далеко за межі однієї країни, а тому світове співтовариство зосереджує увагу на уніфікації та гармонізації законодавства. Такий підхід дозволяє застосувати єдиний правовий режим до законодавчого регулювання цієї сфери господарювання. Враховуючи стрімкий розвиток електронної комерції в статті наводяться визначення основних понять і правил у сфері електронної комерції з боку провідних міжнародних організацій. Підкреслюється, що ці документи носять рамковий, рекомендаційний характер, вони призначені в першу чергу для використання державами як основи для розробки національного законодавства у сфері електронної комерції. На їх основі в статті виділені певні ознаки, які притаманні електронній комерції. Автором дається визначення електронної комерції в вузькому і широкому значенні і підкреслюються її переваги та недоліки. Звертається увага на активний розвиток сфери електронної комерції в Україні і розглядається нагальне питання про перегляд процесу оподаткування доходів від цієї сфери. Акцентується увага на значенні міжнародного досвіду, а саме, основних принципів оподаткування, розроблених ОЕСР, які є актуальними в наш час і представляють основу для сучасних підходів оподаткування у цій сфері, таких, як: системи оподаткування електронної комерції США та країн ЄС. З огляду на те, що Україна обрала шлях євроінтеграції, автор більш детально розглядає європейський досвід оподаткування електронної комерції, де головними в системі регулювання цього ринку виступає податок на додану вартість.

Ключові слова: електронна комерція, соціальні мережі, міжнародні організації, ознаки електронної комерції, переваги та недоліки електронної комерції, електронний бізнес, електронна торгівля, принципи оподаткування електронної комерції, міжнародний досвід оподаткування.

The article is devoted to the study of the development of e-commerce in the world, analysis of the experience of income taxation of e-commerce entities in the leading countries of the world with the possibility of adapting its individual elements in Ukraine. Emphasis is placed on the fact that the issues of legal regulation of e-commerce occupy an important place in the system of priorities of both the leading countries of the world and Ukraine. They go far beyond one country, so the world community is focusing on unifying and harmonizing legislation. This approach allows to apply a single legal regime to the legislative regulation of this area of management. Given the rapid development of e-commerce, the article provides basic concepts and rules in the field of e-commerce by leading international organizations. It is emphasized that these documents are of a framework, recommendatory nature, they are intended primarily for use by states as a basis for the development of national legislation in the field of e-commerce. Based on them, the article highlights certain features that are inherent in e-commerce. The author defines e-commerce in the narrow and broad sense and emphasizes its advantages and disadvantages. Attention is drawn to the active development of e-commerce in Ukraine and the urgent issue of reviewing the process of taxation of income from this area is considered. Emphasis is placed on the importance of international experience, namely the basic principles of taxation developed by the OECD, which are relevant today and form the basis for modern approaches to taxation in this area, such as e-commerce tax systems in the US and EU countries. Given that Ukraine has chosen the path of European integration, the author examines in more detail the European experience of e-commerce taxation, where the main value in the regulatory system of this market is value added tax.

Key words: e-commerce, social networks, international organizations, features of e-commerce, advantages and disadvantages of e-commerce, e-business, e-commerce, principles of e-commerce taxation, international experience of taxation.

Вступ. Основною тенденцією розвитку сучасного суспільства стало широке залучення інформаційної мережі Інтернет до сфери підприємницької (комерційної) діяльності. Це сприяло активному розвитку електронної комерції. Внаслідок світової кризи, яка була спричинена пандемією Covid – 19, місцем для отримання прибутку стали чисельні соціальні мережі, інтернет-магазини, маркетплейси (онлайн-ринок електронної комерції). Так, більшість компаній світу, як великих і малих, здійснюють підприємницьку діяльність саме через мережу Інтернет, що дозволяє їм продавати товар та пропонувати свої послуги споживачам у більших масштабах і більшому асортименті, покращуючи при цьому якість обслуговування клієнтів і зменшуючи свої витрати.

Актуальність обраної теми полягає в тому, що враховуючи активний розвиток електронної комерції в системі пріоритетів як провідних держав світу і України важливе місце займають питання її правового регулювання. Вони виходять далеко за межі однієї країни, а тому світове

співтовариство зосереджує увагу на уніфікації та гармонізації законодавства і сприяє розробці єдиних принципів і положень щодо розвитку електронної комерції. Такий підхід дозволяє застосувати єдиний правовий режим до законодавчого регулювання цієї сфери господарювання. Ратифікувавши Угоду про асоціацію з ЄС, Україна взяла на себе зобов'язання забезпечити поступову адаптацію законодавства України до законодавства ЄС, відповідно до напрямків, визначених в Угоді. Одним із таких напрямків є розвиток електронної комерції.

Дослідженню особливостей правового регулювання електронної комерції присвячені роботи таких вітчизняний і зарубіжних вчених, як: Н. Борейко, Т. Вінтерс, М. Возний, Гревліч, Р. Дмитрієва, Д. Еймор, Д. Кір, Д. Козьє, В. Павлова, В. Плескач, А. Саммер та ін. Високо оцінюючи їх науковий доробок, слід зазначити, що стрімкий розвиток електронної комерції, застосування в ній новітніх інструментів, не достатня розробленість механізму оподаткування доходів суб'єктів господарювання

у цій сфері, визначають необхідність подальшого дослідження обраної теми.

Метою статті є дослідження розвитку електронної комерції у світі, аналіз досвіду оподаткування доходів суб'єктів електронної комерції у провідних країнах світу з можливістю адаптації його окремих елементів в Україні.

Історія розвитку електронної комерції пов'язана з появою у США в 60-х роках XX століття технологій, основою яких є використання комп'ютерної техніки для автоматизації економічних процесів, а саме, автоматизації продажу авіаційних білетів, проведення банківських операцій, випуску пластикових карток та інше. Стрімкий розвиток електронної комерції призвів до потреби визначення основних понять і правил у цій сфері з боку провідних міжнародних організацій. Серед них: Світова організація торгівлі (СОТ), Комісія Організації Об'єднаних націй по праву міжнародної торгівлі (ЮНСІТРАЛ), Комісія ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД), Всесвітня митна організація (ВМО), Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Європейський Союз (ЄС) та інші. Враховуючи активну участь СОТ у швидкому зростанні обсягів електронної комерції, зазначимо, що в її матеріалах не існує загальноприйнятого визначення електронної комерції. Найчастіше для розкриття змісту електронної комерції використовуються такі поняття: розповсюдження маркетингової інформації, продажів або поставки товарів і послуг електронним шляхом та інші. СОТ також виділяє шість основних інструментів, за допомогою яких може здійснюватися електронна комерція: телефон, факс, телебачення, система електронної оплати та переказу коштів, взаємообмін електронною інформацією, Інтернет [1]. Створення необхідної міжнародно-правової бази електронного обміну розпочалося в рамках ЮНСІТРАЛ, яка розробила міжнародні акти, що регулюють здійснення електронної комерції, а саме, типовий закон про електронну торгівлю, Конвенції ООН про використання електронних повідомлень в міжнародних договорах, Директиву ЄС «Про електронну комерцію» від 08.06.2000 р., Типовий закон ЮНСІТРАЛ про електронні підписи від 2001 р., та інші. За визначенням ЮНКТАД до «електронної комерції» відносяться всі форми угод, пов'язані з комерційною діяльністю організацій та фізичних осіб, які базуються на обробці та передачі цифрової інформації, включаючи тексти, звуки і візуальні дані [2]. Що стосується ОЕСР, то в її звіті пропонується таке визначення електронної комерції – це «продаж або покупка товарів або послуг, що здійснюються через комп'ютерні мережі методами, спеціально розробленими для одержання або розміщення замовлень. Товари або послуги замовляються за такими методами, однак оплата та остаточна доставка товарів чи послуг не повинні здійснюватися в Інтернеті. Трансакція електронної комерції може бути між підприємствами, домогосподарствами, окремими особами, урядами та іншими державними чи приватними організаціями. Головне – це замовлення, здійснені через Інтернет, екстранет або електронний обмін даними» [3].

Не дивлячись на те, що ці документи носять рамковий, рекомендаційний характер, вони призначені в першу чергу для використання державами як основи для розробки національного законодавства у сфері електронної комерції.

Серед нормативно-правових актів ЄС, що регулюють особливості здійснення електронної комерції слід виділити Директиву 2000/31/ЄС Європейського Парламенту і Ради «Про правові аспекти інформаційних послуг щодо електронної комерції на внутрішньому ринку» («Про електронну комерцію») від 08.06.2000 р. Дана Директива розроблялася на базі рекомендацій Комісії Європейського Союзу, які визначили основні проблемні питання у сфері електронної комерції, а саме: укладення договорів за допомогою використання електронних засобів;

комерційне повідомлення; реалізація норм Директиви 2000/31/ЄС в законодавстві держав членів ЄС; вирішення суперечок, які виникають у сфері здійснення електронної комерції; та інші. Європейським Союзом також було прийнято низку нормативно-правових актів, спрямованих на регулювання сфери здійснення електронної комерції, серед яких: директива Європейського Союзу «Про захист споживачів у випадку укладення контрактів на відстані», Директива Європейського Союзу «Про електронну торгівлю» та інші.

З вище зазначеного, можна виділити певні ознаки, які притаманні електронній комерції: вона ґрунтується на загальноекономічних законах і повністю або частково ведеться у віртуальному просторі (мережі Інтернет, але не виключається можливість використання інших спеціалізованих мереж); електронна комерція це підприємницька діяльність, яка передбачає укладання угод за допомогою корпоративних або глобальних комп'ютерних мереж при наявності системи електронного зв'язку; електронна комерція характеризується системністю: при її здійсненні відносини складаються у сфері електронних документів та документообігу, у сфері укладення правочинів, у сфері використання електронних підписів та інше.

Враховуючи такі ознаки, електронну комерцію можна розглядати у вузькому і широкому значенні. У вузькому значенні при здійсненні електронної комерції на нашу думку акцент робиться на операціях з купівлі та продажу товарів та послуг онлайн. У широкому значенні електронна комерція це підприємницька діяльність яка включає всю ділову активність, що відбувається через мережу Інтернет, а саме: продаж або покупка товарів та надання послуг, онлайн діяльність із маркетингу, переказ коштів, а також збір та обробка даних і надання певних видів інформації щодо проведення такої діяльності.

Окремо слід звернути увагу на співвідношення таких понять, як «електронний бізнес». «електронна комерція», «електронна торгівля».

Незважаючи на те, що більшість авторів не акцентують увагу на відмінностях між цими поняттями, необхідно зазначити, що вони не є тотожними. На нашу думку, електронний бізнес є більш широким поняттям яке включає в себе використання інформаційно-комунікаційних, мережних технологій, систему управління компанією, певні маркетингові дослідження, використання електронної реклами та інше. Електронна комерція є частиною електронного бізнесу, будучи формою пропозиції та поставання продукції, де вибір, замовлення, оплата товарів відбуваються через комп'ютерні мережі. Вона включає в себе не лише купівлю-продаж товарів, а й надання послуг, виконання робіт тощо. Не дивлячись на те, що електронна комерція тісно асоціюється саме з електронною торгівлею і, в першу чергу, з онлайн-магазинами, остання, будучи складовою електронної комерції, включає лише відносини купівлі-продажу товарів [4].

Відповідно до учасників, які беруть участь в такій діяльності, електронну комерцію поділяють на наступні види:

- електронна комерція для організацій (business-to-business B2B, бізнес-бізнес (partner); business-to-Consumer B2C. бізнес-споживач та інші);
- електронна комерція для споживачів (consumer-to-administration C2A, з адміністраторами; consumer-to-business C2B, споживач-бізнес та інші);
- електронна комерція для адміністрації (administration-to-Administration A2A, між адміністраціями; administration-to-Business A2B, з комерційними організаціями та інші);
- інші моделі для держави, для суспільства: (decentralized-to-Consumer D2C. децентралізовані ставлення споживачів на базі Блокчейн-технології (Blockchain; government-to-Business G2B; уряд і комерційна організа-

ція та інші). Такий поділ дозволяє найбільш повно розкрити зміст електронної комерції і особливості її здійснення в залежності від рівня учасників, їх потреб.

Стрімкий розвиток електронної комерції зумовлений значною кількістю переваг, що отримують споживачі, при замовленні товарів та послуг через Інтернет. До них відносять: низьку собівартість придбання товарів з розширенням кордонів бізнесу і виходом на міжнародний ринок. Такий ринок не має часових обмежень, що істотно збільшує реалізацію товарів (послуг) і доходи, створення робочих місць для кваліфікованої робочої сили. Споживачеві електронна комерція дає переваги купувати дешеві товари з економією часу на пошук. Розширення дистанційних сервісів відкривають доступ до інших сфер, таких як електронне страхування послуг та інші. Значно знижуються витрати, пов'язані з обміном інформацією за рахунок використання більш дешевих засобів телекомунікації. Присутня більша відкритість компаній до споживачів, та зростання податкових надходжень від застосування електронних платежів.

Але існують і певні недоліки, що обмежують застосування і розвиток електронної комерції: користування Інтернетом не виходить на тотальний рівень через недостатню комп'ютерну грамотність, через фінансові проблеми та недовіру ряду потенційних користувачів до такої мережі; система не підходить для продажу товарів із нетривалим терміном використання; багатьох не задовольняють терміни доставки, можливі проблеми при поверненні товару та інше.

Що стосується України, то сфера електронної комерції в ній на сьогодні знаходиться на етапі активного розвитку. Основним нормативно-правовим актом України в цій сфері є Закон України «Про електронну комерцію» (Закон № 675- VIII), в якому міститься визначення поняття «електронна комерція» під якою розуміють відносини, дія яких спрямовується на отримання прибутку у зв'язку зі здійсненням правочинів, які спрямовані на набуття, зміну або припинення прав та обов'язків, які виникають під час використання інформаційно-телекомунікаційних систем і внаслідок використання таких систем виникають права та обов'язки майнового характеру[5]. Також цим законом регламентуються особливості здійснення електронної комерції в Україні. Слід зазначити, що електронна комерція існувала в українському правовому полі до прийняття цього закону. Але Законом № 675-VIII, був врегульований значний масив суспільних відносин, які до його прийняття взагалі знаходились поза рамками правового регулювання, а саме: організаційно – правові засади діяльності у сфері електронної комерції, порядок вчинення електронних правочинів із застосуванням інформаційно-комунікаційних систем та права і обов'язки учасників відносин у сфері електронної комерції[5]. Наряду з цим законом, правове регулювання електронної комерції здійснюється Цивільним кодексом та іншими законами та підзаконними нормативно-правовими актами які, на жаль, часто розрізняють сферу застосування тих чи інших елементів електронної комерції.

На сьогодні у сфері розвитку електронної комерції постає нагальне питання про перегляд процесу її оподаткування. Слід зазначити, що основа міжнародної системи оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції була закладена ще у 1998 році в Оттаві на Конференції ОЕСР «Світ без кордонів: Розуміючи потенціал електронної комерції». На ній було розроблено концепцію еволюційного розвитку Модельної конвенції оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції. У 1998 році Комітет з податкових питань Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) завершив розробку рамкових умов оподаткування [6]. В ній були зазначені основні принципи оподаткування електронної комерції до яких були віднесені:

- принцип нейтралітету, зміст якого полягає в тому, що системи оподаткування мають бути нейтральними щодо різних видів електронної комерції, а також щодо електронної комерції та традиційних форм ведення бізнесу. Платники податків, які здійснюють схожі операції, повинні нести однакові податкові зобов'язання;

- принцип ефективності, який полягає в тому, що витрати платників податків на дотримання всіх вимог податкового законодавства та адміністративні витрати податкових органів мають бути зведені до мінімуму;

- принципи визначеності і простоти, під якими розуміють те, що правила оподаткування повинні бути ясними і простими для розуміння, щоб платники податків мали змогу заздалегідь визначити податкові наслідки транзакцій, що відбуваються, включаючи час, місце та порядок обчислення податку;

- принципи ефективності і справедливості, зміст яких полягає в тому, що правила оподаткування мають забезпечувати своєчасне обчислення коректних сум податку платником. Можливості для ухилення від сплати податків повинні бути зведені до мінімуму, порівнюючи при цьому обсяг заходів, що вживаються, і величину ризиків;

- принцип гнучкості, зміст якого полягає в тому, що система оподаткування має бути гнучкою та динамічною і не відстає від розвитку в галузі технологій та комерції.

Такі принципи є актуальними на даний час і покладені в основу розробки сучасних підходів оподаткування суб'єктів електронної комерції. Розглянемо їх на прикладі двох сучасних систем оподаткування електронної комерції які представлені США і країнами ЄС. Зокрема, основній меті США, які є лідером у цій сфері, відповідає принцип використання і незначної зміни тих податків, що уже існують у податковій системі країни. Мета такого підходу полягає в тому, щоб створити лояльні умови для розвитку електронної комерції, а не обмежити її розвиток введенням нових податків. Основним податком у США виступає податок з продажу (враховуючи специфіку оподаткування, у США відсутній ПДВ) який обчислюється і сплачується на основі законодавчих актів окремих штатів, і податок на доходи корпорацій.

Що стосується країн ЄС, то для них характерною є розробка різних концепцій оподаткування електронної комерції. Їх основною метою є розвиток податкової політики, що пов'язана з жорстким державним регулюванням. На думку влади цих країн, вищі штрафи (аж до конфіскації всього майна компанії) здатні знизити кількість організацій, які ведуть незаконну діяльність в Інтернеті.

З огляду на те, що Україна обрала шлях євроінтеграції, доречно звернути увагу саме на європейський досвід оподаткування електронної комерції, де головними в системі регулювання цього ринку виступає податок на додану вартість (ПДВ). Країни ЄС, керуючись бажанням справедливо перерозподіляти надходження до власних бюджетів, врахували те, що ПДВ – це податок на споживання і він повинен сплачуватися там, де споживається додана вартість. Вони діють у межах загальноєвропейської системи ПДВ, відповідно до якої іноземні компанії, що постачають товари і послуги на території певної країни кінцевим споживачам, є платниками ПДВ у цій країні, незалежно від реєстрації. З 01.07.2021 року в країнах ЄС почали діяти нові правила сплати ПДВ у сфері електронної торгівлі, що є частиною програми по скороченню видатків, пов'язаних з шахрайством при сплаті ПДВ. Вони пов'язані із автоматизацією процесів, які направлені на спрощення механізму сплати ПДВ: від реєстрації до розрахунку податку і надання звітності по ньому[7].

В країнах ЄС сплачується податок на додану вартість, а товари та послуги, що реалізуються за допомогою засобів електронної комерції оподатковуються за відповідною ставкою ПДВ. Кожна країна-член ЄС може встановити власну ставку ПДВ. Якщо певна компанія, яка здійснює

діяльність в межах ЄС і її оборот при продажу товарів через мережу Інтернет, перевищує ПДВ країни, в якій знаходиться така компанія, то вона має зареєструватися для сплати ПДВ в цій країні. Представники найбільш економічно розвинутих країн ЄС, серед яких Німеччина, Франція, Італія та Іспанія, спільно написали листа, в якому містилися заклики до транснаціональних компаній, таких як Google та Amazon, сплачувати податки в Європі на основі їхніх доходів. Франція запропонувала створити податок «зрівнювання» та змінити правила оподаткування здійснення електронної комерції, що в свою чергу призведе до оподаткування на рівні корпоративного податку. Зміна оподаткування в ЄС потребує надання згоди всіх країн-учасниць Європейського Союзу, в яких наявний низький рівень сплати податків (Люксембург, Ірландія). Дуже часто масштабних інтернет-гігантів, таких як Google та Facebook, звинувачують в тому, що вони реєструють свою компанію або мають податкову резиденцію, наприклад в Ірландії, де низький рівень оподаткування, і відповідно вони сплачують низький відсоток податків, наприклад Google за період 2013–2015 рр. сплатив податків не більше 0,8% [9].

Щодо України, то основним нормативно-правовим актом, який регулює відносини у сфері справляння податків і зборів в Україні є Податковий кодекс України, але в ньому відсутній механізм стягнення податків у сфері електронної комерції. Це пов'язано з тим, що в державі немає чіткого порядку ведення бухгалтерського обліку, оподаткування суб'єктів у цій сфері. Враховуючи те, що чинне податкове законодавство спрямоване на регулювання «традиційного бізнесу» і, часто, не враховує особливості, притаманні електронній комерції, а саме, високу мобільність активів, що використовуються при веденні інтернет-бізнесу (програмне забезпечення, вихід на нові ринки без необхідності створення стаціонарного офісу та інше); використання клієнтської бази даних, торгових марок, аналіз ринку збуту та інші чинники, рух значної частини грошових коштів не може бути проконтрольованим. Також, необхідно враховувати те, що велика частина ринку електронної комерції знаходиться в тіні, у зв'язку з чим зростає кількість суб'єктів господарювання які не рідко використовують її з метою ухилення від оподаткування. Незважаючи на те, що продавцями у сфері електронної комерції можуть бути виключно суб'єкти господарювання (юридичні особи і фізичні особи – підприємці), про що прямо вказано в Законі № 675-VIII, часто продавцями виступають фізичні особи, які не зареєстровані як підприємці. І проблемою тут є те, що доходи, отримані ними при здійсненні комерційної діяльності через інтернет оцінити складно, адже, значна кількість продавців не зареєстрована як підприємці, не здійснюють постановки на податковий облік як підприємці, отже, не сплачують належним чином податки. Тобто вони фактично функціонують поза юрисдикцією законодавства і водночас виступають як безпосередні отримувачі значних коштів від споживачів за реалізацію товарів чи послуг через інтернет-магазини, що призводить до значних втрат надходжень у державний бюджет [8].

Отже, суб'єкти, що здійснюють таку діяльність мають бути зареєстрованими як фізичні особи-підприємці або юридичні особи і, відповідно, сплачувати податки. Найпоширенішим способом ведення електронної комерції є реєстрація фізичних осіб-підприємців та обрання спрощеної системи оподаткування, якщо вид діяльності дає змогу сплачувати єдиний податок. Це пов'язано з простотою обліку та привабливістю ставок податку. Крім того, такі фізичні особи-підприємці є платниками Єдиного соціального внеску. Або, фізичні особи – суб'єкти господарювання, що здійснюють електронну комерцію можуть обирати загальну систему оподаткування.

Щодо юридичних осіб – резидентів України, то всі транзакції з грошовими коштами здійснюються ними в безготівковому порядку. При здійсненні податкової перевірки контролюючий орган може досить чітко відстежити джерела походження таких коштів, з'ясувати підстави проведення транзакцій і, таким чином, визначити, чи сплачені у повному обсязі при здійсненні операцій податки, чи особа ухилилась від їх сплати. Щодо юридичних осіб – нерезидентів у сфері електронної комерції, то раніше єдиним механізмом врегулювання оподаткування їх діяльності була концепція постійного представництва в Україні. На даний час, їх присутність в країні де вони проводять свою діяльність не є обов'язковою. Це пов'язано з тим, що така концепція є застарілою і не враховує тенденції розвитку інформаційного світового простору, які забезпечують можливість надання нерезидентами послуг в електронному вигляді у певних юрисдикціях незалежно від їх фактичної присутності. Прикладом вирішення такого питання стало ухвалення у 2021 року Верховною Радою України Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» [10]. Цей закон зобов'язав суб'єктів, які надають електронні послуги в Україні сплачувати 20% ПДВ. Суб'єктами сплати такого податку є нерезиденти, котрі не мають в Україні постійного представництва. Також статтю 14 Податкового Кодексу України доповнили п. 56-5. ч. 1 ст. 14, суть якого полягає у введенні поняття електронних послуг. Також у даному пункті міститься невиключний перелік електронних послуг, а саме: надання доступу до комерційних, інформаційних, розважальних електронних та інших ресурсів; користування пошуковими системами та доступ до баз даних; надання доступу до зображень, інформації та текстів, а також постачання електронних примірників; надання хмарної послуги в частині надання обчислювальних ресурсів; надання рекламних послуг за допомогою використання мережі Інтернет, тощо.

Світові цифрові гіганти, такі як Google, Apple, Microsoft та ін., починаючи із січня 2022 року повинні зареєструватися платником ПДВ на електронні послуги, а також сплачувати ПДВ та звітувати за надання електронних сервісів в Україні. Для них реєстрація платником ПДВ є питанням репутаційного значення, а тому можна стверджувати, що виконання такими компаніями норм, визначених вищевказаним законом, є їх обов'язком.

Впровадження даного закону містить в собі і певні ризики, а саме під ризик потрапляють поставки програмної продукції, які наразі не оподатковуються відповідно ч. 26¹ підрозділу 2. Перехідних положень Податкового Кодексу України, а також актуальним залишається питання щодо того, чи перекладуть нерезиденти сплату ПДВ вповномуобсязі частковонаспоживачівсвоїхпослуг[11].

В якості підсумку зазначимо, що для успішної співпраці з країнами ЄС у сфері електронної комерції Україна повинна відповідати умовам, які визначені правилами її ведення як технічно, так і по суті. Тому, для вдосконалення механізму оподаткування суб'єктів електронної комерції необхідно, на нашу думку, внести наступні зміни до Податкового кодексу України: розробити механізм, який зобов'яже фізичних осіб, які фактично надають послуги у сфері електронної комерції, зареєструватись як суб'єкти підприємницької діяльності; забезпечити дотримання рівних правил оподаткування всіх суб'єктів як у сфері «традиційного бізнесу» так і у сфері електронної комерції; створити механізм ідентифікації суб'єктів електронної комерції шляхом постановки їх на податковий облік; створити спеціалізований сайт для інформаційного

забезпечення і надання консультацій щодо особливостей оподаткування електронної комерції; ввести дієву систему застосування штрафів за ведення незаконної підприємницької діяльності у сфері електронної комерції та ін. У підсумку можна зазначити, що дії держави у сфері оподаткування електронної комерції повинні бути спрямовані на створення сприятливих умов для її розвитку. Це пов'язано з швидким розвитком нових технологій в електронній комерції і тим, що ця сфера є потенційним дже-

релом податкових надходжень до бюджету. Враховуючи специфіку електронної комерції, при розробці механізму оподаткування її суб'єктів в Україні, необхідно враховувати базові міжнародні положення у сфері оподаткування електронної комерції і на їх основі внести зміни до Податкового кодексу України, що допоможе уникати протиріч між національною системою оподаткування і податковими системами країн ЄС і сприятиме збільшенню обсягів операцій у цій сфері.

ЛІТЕРАТУРА

1. Зелена книга ринку електронної комерції. Офіс ефективного регулювання. Грудень–2018. URL: https://cdn.regulation.gov.ua/e5/ea/4cd5/regulation.gov.ua_%D0%97%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%B0%20%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3%D0%B0%20%D0%A0%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D0%BA%20%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D1%97%20%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%B5%D1%80%D1%86%D1%96%D1%97.pdf
2. Тертичний Я. С. Сутність та природа електронної комерції. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2018. № 3, том 2. С. 277–284. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/pdfbase/2018/2018_3_2/jm/pdf/55.pdf
3. OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, OECD, Paris. URL: <https://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecdguidetomeasuringtheinformationsociety2011.htm>
4. Електронна комерція – історія розвитку, визначення, плюси, мінуси і перспективи. URL: <http://radka.in.ua/poradi/elektronna-kommerciia-istoriia-rozvit.html>
5. Про електронну комерцію. Закон України від 03.09.2015 № 675-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text>
6. Токарева К. О., Тимошенко Н. В. Реалії та перспективи розвитку податкового законодавства України у сфері електронної комерції. *Право та інноваційне суспільство*. 2018. № 2 (11). С.76-81. URL: <https://apir.org.ua/wp-content/uploads/2018/12/tokarieva-timoshchenkova11.pdf>
7. Нові правила пдв для електронної комерції в ЄС з 1 липня 2021 року. URL: <https://uk.intercompanysolutions.com/%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B8%D0%BB%D0%B0-%D0%9F%D0%94%D0%92-%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D0%B0-%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%B5%D1%80%D1%86%D1%96%D1%8F-2021>
8. Товкун Л.В., Федоровська М.А. Актуальні питання правового регулювання електронної комерції в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 9. С. 282–286. URL: http://www.lsej.org.ua/9_2020/71.pdf
9. Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в США та країнах Європи: порівняльно-правове дослідження. *Право і суспільство*. 2018. № 2, частина 3. URL: http://pravoisuspiilstvo.org.ua/archive/2018/2_2018/part_3/27.pdf
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скачування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження [...] Закон України від 03.06.2021 № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>
11. Податковий кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>