

### ОКРЕМІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

У науковій статті досліджено окремі аспекти сучасної системи податкового контролю електронної комерції. Визначено проблемні питання та сформульовано висновки щодо вдосконалення механізмів правового регулювання електронної комерції.

**Ключові слова:** електронна комерція, податковий контроль, податкове адміністрування, електронна торгівля.

В научной статье исследованы отдельные вопросы современной системы налогового контроля электронной коммерции. Определены проблемные моменты и сформулированы выводы относительно совершенствования механизмов правового регулирования электронной коммерции.

**Ключевые слова:** электронная коммерция, налоговый контроль, налоговое администрирование, электронная торговля.

The article analyzes revealed problems of the modern system of taxation of electronic commerce. The most problem questions which need to be decided are defined and the propositions about improving of e-commerce regulation are suggested.

**Key words:** e-commerce, tax management, tax control, e-money.

**Вступ.** Постійно зростаюча і фактично необмежена кількість Інтернет-користувачів, відносна дешевизна і велика швидкість передачі даних каналами зв'язку, можливість дистанційної візуалізації об'єктів, відсутність географічних кордонів Інтернету дали змогу здійснювати господарську діяльність без особистої присутності, за допомогою електронних засобів, що й дістало назву «електронна комерція». У широкому сенсі під електронною комерцією розуміють сукупність процесів, спрямованих на перерозподіл товарів (робіт, послуг), що формуються під час здійснення суб'єктами господарювання підприємницької діяльності, а також процесів, спрямованих на забезпечення такого перерозподілу та невідприємницької діяльності, що тісно пов'язана із забезпеченням підприємницької діяльності, в електронній формі з використанням сучасних інформаційних технологій. А економічним інструментом здійснення названих процесів, як правило, виступає глобальна комп'ютерна мережа Інтернет.

Оподаткування суб'єктів електронної комерції зараз здійснюється на підставі загальних принципів нарахування і сплати податкових, зборів, платежів і не враховує низку індивідуальних особливостей цього виду діяльності. Використання традиційного підходу до оподаткування суб'єктів електронної комерції загалом і під час проведення податкового контролю зокрема приводить, з одного боку, до фактично повного виведення величезних фінансових ресурсів з-під оподаткування (електронні казино, торгівля цифровими товарами), з іншого – дає змогу в кілька разів занижувати основні показники податкової бази (електронні магазини, інформаційно-розважальні послуги). При цьому у сучасному податковому законодавстві не існує ефективних методів податкового контролю, які могли б використовуватися з метою виявлення суб'єктів електронної комерції, які ухиляються від постановки на податковий облік або занижують величину фактично отриманих доходів. Це дає змогу стверджувати про актуальність розробки методики податкового контролю суб'єктів електронної комерції, спрямованої, з одного боку, на врахування особливостей здійснення підприємницької діяльності в мережі Інтернет, а з іншого – на забезпечення дохідної частини бюджету.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченням проблем у сфері оподаткування електронної комерції займалися В.Г. Байбородіна, О.В. Хлистова, Р.Є. Хуснетдінов. Міжнародні аспекти оподаткування суб'єктів електронної комерції представлені роботами В.А. Александрова, Є.О. Алісова, Ж.В. Желіховського, А.В. Кореня, І.О. Трубіна.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідити та проаналізувати окремі податково-правові проблеми здійснення податкового контролю електронної комерції.

**Результати дослідження.** Поняття «електронна комерція» розглядається як частина таких понять, як «електронна торгівля» та «електронний бізнес», наприклад, А.М. Береза, І.А. Козак та інші під «електронною комерцією» розуміють «придбання чи продаж товару за допомогою електронних носіїв чи через мережу, подібну до Internet [3].

На думку Я.О. Задвірного та А.Б. Орловської, електронну комерцію треба трактувати у широкому та вузькому розумінні. Ведення бізнесу в глобальних мережах розглядається науковцями як електронна комерція у широкому розумінні, тоді як у вузькому розумінні йдеться про торгівлю через Інтернет, зокрема комерційну активність людей, яка охоплює фінансові та торгові транзакції, що проводяться за допомогою комп'ютерних мереж під час купівлі-продажу товарів чи послуг [5, с. 72].

Як зазначає В.М. Желіховський, система взаємовідносин у сфері здійснення обміну даними (електронними документами) та інформацією між суб'єктами господарювання з використанням Інтернету і є електронною комерцією [4].

І.О. Трубін пропонує визначати електронну комерцію як суспільні відносини у сфері продажу товарів, надання послуг і виконання робіт із використанням засобів телекомунікації (електрозв'язку), зокрема Інтернету [8, с. 19].

Згідно з визначенням типового закону «Про електронну торгівлю» Комісії Організації Об'єднаних Націй з права міжнародної торгівлі від 16 грудня 1996 р., електронна торгівля – це будь-які види підприємницьких відносин, здійснюваних в електронній формі, включаючи купівлю-продаж товарів і послуг, факторинг, лізинг, будівництво промислових об'єктів, інвестування, фінансування, консультаційні та банківські послуги, страхування, угоди про експлуатацію або концесії; спільні підприємства та інші форми промислового або підприємницького співробітництва; перевезення товарів і пасажирів повітряним, морським, залізничним або автомобільним транспортом [7]. Поняття «електронна комерція» спочатку тлумачилося насамперед як обмін електронними документами та повідомленнями. На початку ХХІ ст. під електронною комерцією стали розуміти особливу сферу торгівлі, у якій купівля та продаж товарів або послуг здійснюються через електронні системи, такі як Інтернет та інші комп'ютерні мережі. Електронна торгівля ґрунтується на інформаційних технологіях, таких як мобільна комерція, електронний переказ коштів, Інтернет-банкінг, Інтернет-маркетинг, електронний обмін даними та ін. При цьому хоча б одна з транзакцій в бізнес-ланцюжку здійснюється з використанням Інтернету.

Закон України «Про електронну комерцію» від 3 вересня 2015 р. визначає електронну комерцію як відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру [6].

Незважаючи на багатоманітність поглядів та підходів до визначення поняття електронної комерції як у нормативно-правових актах, так і в наукових працях, варто погодитись із думкою І.О. Трубіна, який у своєму монографічному дослідженні зазначає, що у визначеннях цього терміна міститься низка елементів, що мають спільні властивості, а саме: «...по-перше, відповідні взаємовідносини функціонують у вигляді угод, що укладаються в електронний спосіб; по-друге, більшість комерційних операцій здійснюється з використанням Інтернету; по-третє, наявним є повний цикл економічних процесів, що охоплюють замовлення товарів/послуг, проведення платежів, доставку товарів/послуг з використанням інформаційно-комунікаційних технологій і забезпечують передачу прав власності юридичних/фізичних осіб іншим» [8, с. 17].

Однією з ключових проблем під час здійснення оподаткування суб'єктів електронної комерції є проблема податкового адміністрування. На наш погляд, варто погодитись із визначенням, наданим Л.І. Гончаренко: «Податкове адміністрування виступає частиною управління податковими відносинами... та здійснюється державними уповноваженими (спеціалізованими) органами виконавчої влади, а саме системою податкових органів. Податкове адміністрування на відміну від управління податковими відносинами не здійснюється законодавчими органами влади, а також іншими виконавчими органами управління, хоча в його змісті присутній регулюючий аспект, спрямований на вдосконалення податкового законодавства» [1, с. 24].

Однією з функцій податкового адміністрування є податковий контроль, тобто діяльність уповноважених органів щодо перевірки дотримання платниками податків та/або податковими агентами законодавства про податки і збори. На нашу думку, можливо виділити такі форми податкового контролю, як ведення обліку платників податків, податкові перевірки: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки, взаємодія з податковими органами інших держав.

Основними напрямками вдосконалення проведення податкового контролю у сфері регулювання підприємницької діяльності в мережі Інтернет, на наш погляд, можна визначити такі: 1) реєстрація та постановка на податковий облік; 2) контроль правильності формування податкової бази шляхом: контролю електронних платіжних систем банківських рахунків платника податку (надходжень платежів від споживачів); контролю реалізації цифрових товарів і послуг (надання платних інформаційних послуг, програмне забезпечення, музика і т. ін.); проведення виїзних та камеральних податкових пе-

ревірок; 3) співробітництво з податковими органами інших держав із питань здійснення податкового контролю.

Взяття на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Однак діяльність, спрямовану на систематичне одержання доходу в мережі Інтернет, можуть здійснювати не тільки зареєстровані в установленому порядку суб'єкти, що перебувають на податковому обліку, а й ті, які не пройшли вищевказані процедури (наприклад, користувачі соціальних мереж на кшталт «Вконтакте», які здійснюють продаж певних товарів або компанії, що здійснюють підприємницьку діяльність через власний веб-сайт без реєстрації в контролюючих органах). Електронна підприємницька діяльність з урахуванням її специфічних особливостей створює умови для приховування об'єкта оподаткування. Крім того, варто зазначити упевненість платників податків у тому, що підприємницьку діяльність в мережі Інтернет неможливо відстежити, а, значить, відсутність можливості з боку контролюючих органів притягнути до відповідальності.

На нашу думку, використання інформації з уповноважених реєстраторів сайтів – організацій, що надають послуги з оренди адресного простору в глобальній мережі та наділення вищезазначених уповноважених реєстраторів повноваженням передачі даних про власників веб-сайтів у доменах .UA і .UKR до органів може спростити здійснення контролю за постановкою на облік платників податків. Зокрема, на законодавчому рівні треба передбачити норму, відповідно до якої реєстратор буде надавати інформацію про свого клієнта до фіскальних органів. Крім того, важливим кроком на шляху до вдосконалення податкового контролю у сфері електронної комерції є необхідність розкриття інформації про власників на самому підприємницькому сайті. Так, офіційний сервер компанії, що здійснює підприємницьку діяльність із використанням мережі Інтернет, має містити ряд обов'язкових для контролю реквізитів, наприклад, дані про взяття на облік як платника податків, юридичну адресу, місце фактичного ведення діяльності, індивідуальний податковий номер і найменування обслуговуючого банку. Вказане сприятиме створенню первинного реєстру суб'єктів Інтернет-комерції, що, у свою чергу, допоможе значно підвищити ефективність податкового контролю, оскільки дозволить встановити зв'язок між конкретними суб'єктами господарювання та комерційними сайтами.

Окремою проблемою оподаткування суб'єктів електронної комерції є потенційно високі можливості приховування розрахунків за операціями купівлі-продажу товарів, надання послуг [2, с. 71]. Як відомо, з позиції податково-правового регулювання, найважливішим фактором виступають інструменти розрахункового забезпечення електронної економічної діяльності. Саме застосування нових механізмів здійснення електронних розрахунків ускладнює податковий контроль за суб'єктами такої діяльності. Якщо операції звичайних підприємств фіскальні органи зможуть перевірити, надіславши запит до банку, то під час перевірки аналогічним чином суб'єктів електронної комерції можуть виникнути труднощі у зв'язку з тим, що значна маса розрахунків суб'єктів електронної комерції з контрагентами здійснюється через електронні платіжні системи, системи електронних грошей або в готівковій формі, дані за якими не завжди доступні фіскальним органам. Правова невизначеність систем електронних грошей і платіжних систем сьогодні не дозволяє створювати механізми їх державного регулювання, тому першочерговим кроком до вдосконалення податкового контролю у цій сфері є визначення правового статусу цих систем. Також є невирішеним питання легітимності окремих платіжних систем на основі електронних грошей та розрахунків з їх використанням, оскільки, незважаючи на обов'язок емітентів електронних грошей проходити своєрідну легалізацію в банківській сфері, останні його не виконують.

**Висновки.** Удосконалення правового регулювання вимог проведення розрахунків електронними грошима з урахуванням установлених сьогодні Національним банком України обмежень дасть змогу вирішити питання здійснення податкового контролю за такими операціями за аналогією з проведенням податкового контролю за рохрахунковими банківськими рахунками платників податків.

Доцільним вбачається розробка системи взаємодії контролюючих органів з метою підвищення надходжень від результатів діяльності суб'єктів електронної комерції, які зареєстрували сайти у доменних зонах інших держав, де підприємницька діяльність насправді не ведеться.

Зараз потрібно насамперед розробити нормативно-правову базу у сфері електронної комерції та сприяти її гармонізації з міжнародними стандартами. Ефективним вбачається використання окремої методики податкового контролю за підприємницькою діяльністю в споживчому сегменті електронної комерції. Також передбачити можливість здійснення електронної комерції виключно уповноваженими особами, які зареєстровані у визначеному законодавством порядку, а також за наявності необхідних ліцензій та дозволів.

#### Список використаних джерел:

1. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования / Л.И. Гончаренко // *Налоги и налогообложение*. – 2010. – № 2. – С. 17–24.
2. Дамаскин О.В. Правовые проблемы национальной безопасности в условиях глобализации информационной сети / О.В. Дамаскин // *Современное право*. – 2003. – № 9. – С. 61–64.

3. Береза А.М. Електронна комерція : [навч. посібник] / А.М. Береза, І.А. Козак, Ф.А. Шевченко та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 326 с.
4. Желіховський В.М. Правові засади електронної комерції в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В.М. Желіховський. – К., 2007. – 20 с.
5. Задвірний Я.О. Використання можливостей електронної комерції у процесі ведення бізнесу / Я.О. Задвірний, А.Б. Орловська // Формування ринкової економіки в Україні. – 2008. – Вип. 18. – С. 70–75.
6. Про електронну комерцію : Закон України від 3 вересня 2015 р. № 675-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/675-19>.
7. Типовий закон про електронну торгівлю Комісії Організації Об'єднаних Націй по праву міжнародної торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_321](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_321).
8. Трубін І.О. Правові засади функціонування електронних грошей у сфері електронної комерції : [монографія] / І.О. Трубін. – К. : Алерта, 2013. – 136 с.

УДК 368.40

ТИТАРЧУК В.В.

#### ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто положення законодавства окремих країн – учасниць СНД, ЄС, а також США та країн азійського регіону щодо адміністративно-правового регулювання діяльності державних підприємств. Наголошено на тому, що підприємства державної форми власності мають важливе значення для системи господарювання як окремої держави, так і для глобального загальноекономічного простору. Особливо звернено увагу на правову регламентацію здійснення державних закупок, виконання оборонного замовлення, діяльності казенних підприємств і природних монополій. Охарактеризовано три основні моделі адміністративно-правового регулювання діяльності суб'єктів господарювання: англо-американську, європейську та азійську. За результатами проведеного аналізу запропоновано основні пріоритетні напрями запозичення позитивного зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання діяльності державних підприємств.

**Ключові слова:** адміністративно-правове регулювання, державні підприємства, органи публічної влади, суб'єкти господарювання.

В статье рассмотрены положения законодательства отдельных стран – участниц СНГ, ЕС, а также США и стран азиатского региона по административно-правовому регулированию деятельности государственных предприятий. Отмечено, что предприятия государственной формы собственности имеют важное значение для системы хозяйствования как отдельного государства, так и для глобального общеэкономического пространства. Отдельно обращено внимание на правовую регламентацию осуществления государственных закупок, выполнение оборонного заказа, деятельности казенных предприятий и естественных монополий. Охарактеризованы три основные модели административно-правового регулирования деятельности субъектов хозяйствования: англо-американская, европейская и азиатская. По результатам проведенного анализа предложены основные приоритетные направления заимствования положительного зарубежного опыта административно-правового регулирования деятельности государственных предприятий.

**Ключевые слова:** административно-правовое регулирование, государственные предприятия, органы публичной власти, субъекты хозяйствования.

---

© ТИТАРЧУК В.В. – перший заступник начальника Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області