

**СОЛОДАН К. В.,**  
аспірант кафедри публічного права  
(Чернівецький національний  
університет імені Юрія Федьковича)

УДК 347.73

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ У США ТА КРАЇНАХ ЄВРОПИ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВЕ ДОСЛІДЖЕННЯ

У статті проаналізовано підходи США та країн Європи до правового регулювання оподаткування електронної комерції, здійснено аналіз переваг та недоліків кожного із цих підходів. Зроблено висновок про необхідність імплементації їх досвіду в Україні.

**Ключові слова:** *правове регулювання оподаткування електронної комерції, досвід США в оподаткуванні електронної комерції, досвід країн Європи в оподаткуванні електронної комерції.*

В статье проанализированы подходы США и стран Европы к правовому регулированию налогообложения электронной коммерции, осуществлен анализ преимуществ и недостатков каждого из этих подходов. Сделан вывод о необходимости имплементации их опыта в Украине.

**Ключевые слова:** *правовое регулирование налогообложения электронной коммерции, опыт США в налогообложении электронной коммерции, опыт стран Европы в налогообложении электронной коммерции.*

The article analyzes the approaches of the United States and European countries to the legal regulation of e-commerce taxation, analyzes the advantages and disadvantages of each approach. The conclusion is made about the need of implementation of their experience in Ukraine.

**Key words:** *legal regulation of taxation of e-commerce, USA practice of taxation of e-commerce, European countries experience of taxation of e-commerce.*

**Вступ.** Оподаткування електронної комерції є новелою для всього світу. Тим не менше, США та окремі країни Європи уже набули певного досвіду правового регулювання цього сегмента публічних фінансів. Цей досвід складає особливий інтерес для України, у якій також набирає обертів електронна комерція. Квінтесенцію цього досвіду складають поки що не такі численні нові юридичні конструкції податків на доходи з електронної комерції у США і країнах Європи, аналізу яких і присвячується це дослідження.

Поставлена проблематика є недостатньо висвітленою в сучасній літературі, але назвати її зовсім недослідженою в науці податкового права було б перебільшенням. Зокрема, Т. Затонацька досліджувала особливості підходів до оподаткування ринку електронної комерції в країнах ЄС, США та Китаї [11]. Н. Малініна висвітлила особливості ведення та проблеми оподаткування електронного бізнесу в Україні [12]. Т. Татарова дослідила окремі питання податкового контролю під час здійснення електронної комерції в Україні та зробила висновки про необхідність внесення змін до вітчизняного законодавства з метою гармонізації його із міжнародними стандартами [14]. І. Белік проаналізував оподаткування електронної комерції в окремих країнах Європи та США та з'ясував проблемні місця у ньому [1]. Проте порівняльно-правовий аналіз американської та європейської моделей



правового регулювання оподаткування електронної комерції у науці фінансового права ще не здійснювався.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є визначення загальних правил та особливостей правового регулювання оподаткування електронної комерції в США та країнах Європи. Конкретними його задачами є аналіз американської та європейської типових юридичних конструкцій оподаткування електронної комерції та обґрунтування на основі цього пропозицій для України.

Методологія дослідження окресленої проблеми зумовлюється її предметом, метою та конкретними задачами. Тут присутній ризик, як свідчать роботи окремих наших попередників, схибити із визначенням справжнього предмета дослідження та шукати його у якихось особливих електронних феноменах. Насправді йдеться про звичайне правове регулювання оподаткування дещо незвичайного виду комерції. А справжньою метою оподаткування і цього виду комерції як у США, так і в країнах Європи є формування фінансових ресурсів для задоволення публічних потреб відповідних суб'єктів права. Звідси найбільш адекватним для зазначених цілей оподаткування є антропосоціокультурний підхід, найповніше розроблений стосовно податкового права Р. Гаврилюк – вона присвятила його обґрунтуванню дві окремі монографії [6], одна з яких у двох книгах [2; 3], та докторську дисертацію [5], а також низку концептуальних статей [7; 8; 9; 10]. Зокрема, в авторефераті своєї докторської дисертації вона резонно наголошує на тому, що «антропосоціокультурний підхід є сукупністю таких евристичних інструментів, за допомогою яких податкове право вивчається як атрибутивно-людинорічний феномен з філософсько-методологічних позицій людини як єдиного творця соціуму та повноправного його суб'єкта за допомогою соціокоду публічних потреб людини, зумовлених відповідним типом культури» [4, с. 6]. Особливо цінним з позицій нашого дослідження є принципове застереження Р. Гаврилюк про неприпустимість вульгаризувати та схематизувати антропосоціокультурний підхід у якийсь абстракт, відірваний від реального життя, оскільки цей підхід вмещає в себе, як мінімум, його англійську [18], французьку [19], німецьку [20], американську [21] та деякі інші традиції [22]. Саме завдяки останньому антропосоціокультурний підхід допоміг глибше з'ясувати як загальне, так і особливе у проблематиці цієї статті.

**Результати дослідження.** Створення Єдиного ринку цифрових технологій є одним з десяти політичних пріоритетів Європейської комісії. Єдиний цифровий ринок ЄС потребує сучасної та стабільної податкової бази для цифрової економіки, щоб стимулювати інновації, вирішувати фрагментацію ринку та дозволити всім гравцям використовувати нову ринкову динаміку в чесних та збалансованих умовах. Необхідно забезпечити податкову впевненість у інвестиціях у бізнес та запобігати виникненню нових податкових прогалів на єдиному ринку. Існують слабкі місця в міжнародних податкових правилах, оскільки вони були спочатку розроблені для традиційних підприємств і тепер застаріли. Поточні податкові правила більше не відповідають сучасному контексту, в якому підприємства залежать від важкодоступних нематеріальних активів, даних та автоматизації, які полегшують онлайн-торгівлю через кордони без фізичної присутності.

Ці проблеми не обмежуються цифровою економікою та потенційно впливають на всі підприємства. Чимало підприємств присутні в різних країнах, де вони пропонують послуги споживачам та укладають з ними контракти, повністю використовуючи наявні інфраструктури та установи правопорядку, доступні в той час, коли вони не вважаються платниками податків. Ця позиція створює більш сприятливі умови для підприємств, що займаються онлайн-торгівлю, порівняно з діючими традиційними підприємствами. Як наслідок, зростаючий виклик щодо забезпечення справедливого правового регулювання оподаткування цифрової економіки досі не розглядається належним чином, насамперед, через брак міжнародного консенсусу та багатовимірності проблеми. Це нестійка ситуація у все більш глобалізованому та пов'язаному з високими технологіями світі, де дедалі активніші рухаються до діяльності із сучасними технологіями [16].



Т. Затонацька та О. Мельничук виділяють основоположні принципи оподаткування Інтернет в ЄС: а) Немає необхідності введення нових податків. Усі зусилля мають бути зосереджені на прискореній адаптації наявних податків, насамперед, ПДВ, до специфіки ринку електронної комерції. б) Електронна передача продуктів має 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-продажами мають бути збережені. г) Забезпечення дотримання правил оподаткування всіх операторів в сфері електронної комерції. г) Податкова система та її інструменти управління мають гарантувати, що оподаткування може бути здійснено щодо поставки послуг, отриманих у рамках ЄС на ринку електронної комерції як підприємствами, так і приватними особами. д). Податкова система має бути прозорою та справедливою, уникаючи нівелювання переваг роботи на такому ринку [11, с. 18].

ЄС керується податком на додану вартість (ПДВ), а електронні товари та послуги підлягають сплаті ПДВ за відповідною ставкою. Кожна держава-член може встановити власну ставку ПДВ, якщо вона цього хоче. Якщо підприємство розташоване в межах країни-члена ЄС та його оборот продажів через Інтернет або іншим чином перевищує ПДВ цієї країни-члена, підприємство має зареєструватися для сплати ПДВ. Відтак підприємство зобов'язане стягнути ПДВ зі своїх продажів (виходів) та передати їх податковим органам, відрахувавши ПДВ, який воно сплачує за свої покупки (витрати). Якщо бізнес здійснює продаж фізичних товарів до держави-члена, який перевищує порогову дистанційну ціну держави-члена (як правило, 30 тисяч євро або 100 тисяч євро), то він має зареєструватися для сплати ПДВ у цій державі та сплачувати ПДВ за ставкою ПДВ цієї країни-члена. Якщо обсяг продажів нижчий за межу дистанційного продажу, ПДВ необхідно сплатити за ставкою ПДВ у державі перебування бізнесу. Якщо компанія розташована в межах країни-члена ЄС та надає електронні послуги особі, яка не зареєстрована як платник ПДВ в іншій державі-члені ЄС, застосовуються правила ПДВ держави, в якій знаходиться компанія. Якщо компанія надає послуги електронного обслуговування фізичній особі, яка зареєстрована як платник податку на додану вартість в іншій державі, то підприємство не зобов'язане сплачувати ПДВ у державі свого представництва, і таким чином фізична особа має сплатити ПДВ державі, в якій вона зареєстрована як платник ПДВ. Якщо підприємство надає електронні послуги фізичній особі, яка зареєстрована як платник ПДВ, але індивід одержує електронні послуги у державі, в якій ні підприємство, ні особа не мають свого підприємства, тоді підприємство зобов'язане зареєструвати ПДВ у державі, куди доставляються послуги. У податковому законодавстві ЄС на 2015 рік вимагалось подання двох неконфліктних доказів, щоб визначити, яку ставку ПДВ варто застосовувати до продажу цих цифрових товарів. Бізнес завжди має стягувати ПДВ для суб'єктів, які не зареєстровані як платники ПДВ (наприклад, споживачі), але не мають стягувати ПДВ із закордонних підприємств, які зареєстровані як платники ПДВ ЄС, та які надають їм номер платника ПДВ. Ці іноземні підприємці ЄС зобов'язані задекларувати свою покупку та податок через власні податкові органи [17; 25].

Деякі з найбільш економічно розвинутих країн Європейського Союзу закликають до податкової реформи у всьому блоці, яка відповідає на те, де технологічні платформи отримують дохід, а не тільки там, де вони отримують прибуток, стверджуючи, що поточна система дозволяє цифровим гігантам мінімізувати податкові зобов'язання, використовуючи дочірні підприємства, розташовані в країнах, таких як Ірландія. Згідно з повідомленням Reuters, міністри фінансів Франції, Німеччини, Іспанії та Італії написали спільного листа, в якому закликали цифрові транснаціональні компанії, такі як Amazon та Google, оподатковуватись у Європі на основі їхніх доходів. Франція пропонує реформувати правила оподаткування та створити «податок зрівнювання» на доходи, отримані від цифрової ділової активності, що призведе до оподаткування на рівні корпоративного податку в країні, де було отримано дохід. Офіційний представник уряду Франції запропонував, що податок на оборот може бути встановлений десь у межах від 2 до 5 відсотків доходу [23].



Будь-яка зміна правил оподаткування вимагає погодження всіма державами-членами ЄС, включаючи країни з низьким рівнем оподаткування, такі як Ірландія та Люксембург. А це очевидна перешкода для реформ. Інтернет-гіганти звинувачуються в ухиленні, спрямовуючи більшу частину свого прибутку до юрисдикцій низького податку, таких як Ірландія та Люксембург. Компанія Google, яка має податкову резиденцію в Ірландії, сплачує податки не більше 0,8% від своїх доходів у ЄС протягом 2013–2015 років. Facebook, що також заснована в Ірландії, за той самий період сплатила лише 0,1%, а Amazon у Люксембурзі майже нічого не сплачувала, оскільки майже не мала прибутку. Більшість із 28 країн ЄС визнають необхідність ефективнішого оподаткування цифрових компаній, але залишаються розбіжності щодо того, як рухатися вперед [23].

Крім того, Європейська Комісія пропонує деякі альтернативні варіанти коротко-строкових рішень: 1) податок на еквівалент товарообігу цифрових компаній – податок на всі неоподатковувані або недостатньо оподатковувані доходи, отримані від усіх комерційних видів діяльності в Інтернеті, зокрема між підприємцями (B2B) та підприємцями і споживачами (B2C), які підлягають сплаті з податку на прибуток підприємств або як окремий податок; 2) податок на утримання від цифрових операцій – окремий підсумковий податок на певні платежі, сплачені нерезидентами постачальникам товарів та послуг, замовлених в Інтернеті; 3) оподаткування доходів, отриманих від надання цифрових послуг або рекламної діяльності, – окрема плата може стягуватись з усіх транзакцій, укладених дистанційно між споживачем-резидентом, де особа-нерезидент має значну економічну присутність [16].

У зв'язку з цим необхідно звернути увагу на План дій BEPS, розроблений у межах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Його метою є гарантування оподаткування прибутку в тих юрисдикціях, де він створюється, через вдосконалення податкового законодавства на національному та міжнародному рівнях [13]. План передбачає 15 дій, 4 з яких є обов'язковими для країн, що приєдналися: протидія податковим зловживанням, пов'язаним із використанням спеціальних режимів оподаткування, у контексті підвищення прозорості; протидія зловживанням із застосуванням конвенцій про уникнення подвійного оподаткування; перегляд вимог до підготовки документів з трансфертного ціноутворення та Звіту по країнах; удосконалення механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами [15]. Часткове приєднання України до цього Плану з 2017 року дозволить протидіяти виведенню прибутків, зокрема від електронної комерції, з-під оподаткування України, що стане одним із необхідних кроків для забезпечення права людини на податки.

Інші підходи використовуються в США. У 1997 році федеральний уряд США вирішив обмежити оподаткування діяльності Інтернету протягом певного періоду часу. Закон про звільнення Інтернету від податків (Internet Tax Freedom Act – ITFA) забороняє податки на доступ до Інтернету, який визначається як служба, що дозволяє користувачам отримувати доступ до вмісту інформації, електронної пошти та інших послуг, що пропонуються через Інтернет і може включати доступ до власного контенту, інформації та інших послуг як частину пакета, запропонованого клієнтам. Закон передбачає винятки для податків, стягнутих до написання закону, та податків на продаж у разі здійснення онлайн-покупки фізичних товарів [25].

Стягнення податку на цифрові товари штатами може бути порушенням ITFA. Проте, зважаючи на особливості правової системи США, штати, які мають податковий кодекс, можуть підпадати під положення ITFA, не порушуючи його, але не було судових прецедентів, що прояснили б цей чи інші аспекти закону. Одна з небагатьох справ, порушених за іменем ITFA, включала «Community Telecable» у Сіетлі, подавши позов до міста Сіетла у суді штату Вашингтон, де Telecable стверджував, що йому не треба платити податок на телефонні комунікаційні послуги, оскільки він був постачальником послуг Інтернет через ITFA. Верховний суд штату Вашингтон вирішив, що Telecable не може оподатковуватись як постачальник телефонних послуг, коли він надає доступ до Інтернету під ITFA [25].





Кожен податок на цифрові товари, створений штатом, був прийнятий після того, як ITFA став законом. Ці закони можуть зберегти свою дію, тому що ITFA стримує податки на доступ до Інтернету, а також подвійне оподаткування та податки, що перешкоджають розвитку електронної комерції. Ще не створено судового прецеденту, який би визначав, чи наявні закони запроваджують податки, чи є дискримінаційними. Хоча ймовірно, що ці закони можуть пройти контроль за ITFA, оскільки їх можна тлумачити лише в податкових цілях, які підпадають під виняток з доступу до Інтернету, описаного в законі, і є єдиними податками на ці цифрові продукти. З іншого боку, ці податки можуть бути проблемними, оскільки вони можуть охоплювати продукти та послуги, що стосуються домашніх сторінок, електронної пошти, особистого зберігання або відеокліпів. Без суперечок може бути важко відрізнити визначення вмісту термінів, наданих ITFA, наприклад, між відеокліпом та відеопрограмою. Наприклад, iTunes може бути визначений як програма для відео, які вона продає, на основі визначення, встановленого в федеральному законодавстві, що регулює діяльність телекомунікаційних компаній, а також відеокліпів для їх попереднього перегляду. Такі закони також можуть зіткнутися з проблемами, якщо вони запроваджують податки на завантаження цифрових продуктів, які вже оподатковані іншою державою, оскільки подвійне оподаткування визначається як оподатковане майно, яке раніше було оподатковано іншою державою.

Ще одне можливе федеральне обмеження стосовно оподаткування Інтернету потенційно містить справа Верховного суду Сполучених Штатів, *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 US 298 (1992), згідно з якою товари, придбані за допомогою поштового відправлення, не можуть бути предметом державного податку з продажів, крім випадку, якщо постачальник має суттєвий зв'язок з державою, яка стягує податок [24].

Спочатку штати почали повільно запроваджувати податки на завантаження цифрових продуктів, але з недавніми спадами податкових надходжень, викликаних споживачами, які купують більше цифрових завантажень, чимало штатів почали шукати шляхи стягнення податків з суто цифрових транзакцій. Існує кілька способів стягування податкових платежів. Деякі штати, покладаючись на загальне податкове законодавство, регулюють оподаткування цифрових товарів (Алабама, Арізона, Юта, Західна Вірджинія). Штати, які прийняли закони, що конкретно стосуються оподаткування цифрових товарів, – Колорадо, Небраска, Теннесі та ін. Штати, які прямо не оподатковують цифрові товари, – Північна Дакота, Вашингтон, округ Колумбія [25].

**Висновки.** Таким чином, на сучасному етапі у світі існує проблема вибору ефективного правового регулювання оподаткування електронної комерції. Країни Європи та США обрали кардинально різні шляхи розв'язання цієї проблеми, проте обидва підходи мають свої переваги для запозичення їх Україною. Так, надання великої свободи суб'єктам електронної комерції за прикладом США дозволить створити сприятливий клімат для розвитку цієї індустрії в Україні та допоможе залучити якнайбільше іноземних інвестицій. Водночас, на нашу думку, більш корисним з позицій антропосоціокультурного підходу буде запозичення Україною європейського досвіду правового регулювання оподаткування електронної комерції, що дасть можливість для створення необхідного обсягу публічних благ для задоволення потреб громадян України.

#### Список використаних джерел:

1. Белік І.Б. Міжнародно-правовий досвід оподаткування електронної комерції. Форум права. 2013. № 2. С. 49–54.
2. Гаврилюк Р.А. Антропосоціокультурний код налогового права: монографія. Книга 1. Истоки налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. 452 с.
3. Гаврилюк Р.А. Антропосоціокультурний код налогового права: монографія. Книга 2. Константы налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. 804 с.
4. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: автореф. дис ... д-ра юрид. наук. Київ, 2015. 35 с.



5. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2015. 350 с.
6. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
7. Гаврилюк Р. Вузлові проблеми розвитку пострадянської теорії податкового права. *Право України*. 2007. № 4. – С. 38–43.
8. Гаврилюк Р. Егалітарна інструментально-потребова концепція податкового права. *Право України*. 2007. № 10. С. 45–50.
9. Гаврилюк Р. Причинність у податковому праві: антропологічно-соціологічний підхід. *Право України*. 2012. № 11–12. С. 305–313.
10. Гаврилюк Р. Соціальний натуралізм як принцип науки податкового права. *Право України*. 2005. № 10. С. 18–21.
11. Затонацька Т., Мельничук О. Особливості оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: «Економіка»*. 2016. №9 (186). С.16–22.
12. Малініна Н.М. Оподаткування електронного бізнесу в Україні: сучасні реалії та перспективи. *Вісник Одеського національного університету. Серія: «Економіка»*. 2016. Т. 21, Вип. 7(1). С. 152–155.
13. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>
14. Татарова Т.О. Окремі аспекти податкового контролю під час здійснення електронної комерції. *Науковий вісник публічного та приватного права №4*. 2016. С. 201–204.
15. Base Erosion and Profit Shifting. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.
16. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/1\\_en\\_act\\_part1\\_v10\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf).
17. Digital product taxes. URL: <https://help.shopify.com/manual/taxes/tax-on-digital-products>.
18. Gavrilyk R. European practice of state officials actions: evolution of approaches. *Geopolitical Studies*. vol. 12. Central and eastern Europe at the threshold of the European union – an opening balance / Edited by Jerzy Kitowski – Warsaw: Polish academy of sciences institute of geography and spatial organization, 2004. P. 263-273.
19. Havrilyk R. European Doctrines of Tax Law: Comparative Analysis. *Научні трудове. Том 50, серія 7. Правни науки*. Русе, 2011 С. 44–46.
20. Havrilyk R. Filozofia pokryowego prawa podatkowego. *Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego* / Redakcja Eugeniusz Ruskowski, Iryna Zawerucha. Bialystok Lwow: Temida, 2010. S. 394–407.
21. Havrilyk R. The legal nature of treasury revenues due to state payments: the comparison of competing methodological approaches. *Zeszyty naukowe uniwersytetu rzeszowskiego*. № 42. Seria ekonomiczna. *Ekonomika 1* / pod. Redakcja Jerzego Kitowskiego Rzeszow: Wydawnictwo uniwersytetu rzeszowskiego, 2007 S. 104–115.
22. Havrilyuk Ruslana A. Origin of Tax Law: Anthroposociological Approach. *Europäische Fachhochschule. European Applied Sciences #1 2012. Section 18. Science of law/ German/ Russian – ORT Publishing. European Applied Sciences*. 2012. № 1. P. 566–570.
23. Natasha Lomas. France, Germany, Spain, Italy call for turnover tax for tech giants. URL: <https://techcrunch.com/2017/09/11/france-germany-spain-italy-call-for-turnover-tax-for-tech-giants/>.
24. QUILL CORP. v. HEITKAMP, (1992). № 91–194 URL: <http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/504/298.html>.
25. Taxation of digital goods. URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation\\_of\\_digital\\_goods](https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_of_digital_goods).

