

Отже, можна зробити висновок, що згідно з прийнятим Законом України «Про аграрні ноти» запроваджується новий кредитний та платіжний документ, який буде існувати в електронній формі і який може стати дієвим інструментом для залучення інвестицій для розвитку сільськогосподарського виробництва.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Про аграрні ноти: Закон України від 22 лютого 2024 р. № 3586-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3586-20#n25>.
2. Сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України. URL: <https://minagro.gov.ua/news/zakon-ukrainy-pro-ahrarni-noty-pochne-diiaty-z-nastupnoho-roku>.
3. Про аграрні розписки: Закон України від 06 грудня 2012 р. № 5479-IV. Відомості Верховної Ради. 2013. № 50. Ст. 695.

*Дмитрик Ольга Олександрівна,  
докторка юридичних наук, професорка,  
заслужена діячка науки і техніки України,  
завідувачка кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого*

## ДО ПИТАННЯ ПРО ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

**Анотація.** У публікації акцентовано увагу на проблемі вироблення дієвого механізму оподаткування електронної комерції, який би повною мірою відповідав новим економічним реаліям. Подано аналіз наукових здобутків щодо дослідження оподаткування електронної комерції. Підкреслено важливість врахування специфіки, що пов'язана із визначенням місця оподаткування, адже при здійсненні господарської діяльності у звичайному контексті місце продажу зазвичай збігається з фізичним місцезнаходженням суб'єкта господарювання, але щодо електронної комерції, то покупець та продавець можуть знаходитися в різних юрисдикціях. Окрім того, вказано на проблему ухилення від оподаткування, оскільки велика кількість невеликих транзакцій, що здійснюються через інтернет, ускладнює контроль за дотриманням податкового законодавства, а цифровий характер угод до-

зволяє платникам легше уникати податкових зобов'язань, використовуючи різні юрисдикції.

**Ключові слова:** електронна комерція, податково-правове регулювання, податки, податкові юрисдикції, податок на додану вартість.

Одним із сучасних трендів сьогодення стала електронна комерція. Так, нині багато науковців E-commerce цілком справедливо називають однією з найважливіших і найшвидше зростаючих галузей світової економіки [2; 3; 8]. Ми погоджуємося із цим, адже саме завдяки стрімкому розвитку різного роду цифрових технологій і відповідно, електронної комерції, ми спостерігаємо трансформацію способів, якими здійснюється купівля й продаж товарів та послуг. Цілком очевидно, що це відіграє значний вплив на маркетинг, споживачів та правове регулювання відносин, які опосередковують розглядувані відносини.

У науковій та спеціальній літературі зазначається, що сучасна електронна комерція характеризується високим ступенем персоналізації та використанням інноваційних технологій. Завдяки Big Data і аналітиці, онлайн-рїтейлери можуть не тільки рекомендувати товари згідно з попередніми покупками клієнтів, але й прогнозувати майбутні потреби споживачів. При цьому потенціал електронної комерції засвідчує ще більш інтегроване та технологічно насичене майбутнє, адже ми спостерігаємо бурхливе зростання Інтернету речей, автономних доставок, доповненої реальності для віртуальних примірок продуктів та вдосконаленням кібербезпеки. Тож безумовно, що онлайн-торгівля, продовжуючи своє динамічне зростання та обумовлюючи виникнення нових бізнес-моделей, забезпечує ще більшу зручність та доступність для споживачів по всьому світу.

Наведені та інші фактори вказують на нагальну потребу від держави вироблення дієвого механізму оподаткування електронної комерції, який би повною мірою відповідав новим економічним реаліям. І тут перш за все важливо враховувати специфіку, що пов'язана із визначенням місця оподаткування: при здійсненні господарської діяльності у звичайному контексті місце продажу зазвичай збігається з фізичним місцезнаходженням суб'єкта господарювання, але щодо електронної комерції, то покупець та продавець можуть знаходитися в різних юрисдикціях. Окрім того, на порядок денний виходить й проблема ухилення від оподаткування, оскільки велика кількість невеликих транзакцій, що здійснюються через інтернет, ускладнює контроль за дотриманням податко-

вого законодавства, а цифровий характер угод дозволяє платникам легше уникати податкових зобов'язань, використовуючи різні юрисдикції.

Як ми бачимо, тема оподаткування електронної комерції є вкрай нагальною. Показово, що до її розгляду вдаються надалі чимало вчених [1–8]. Позначимо де-які з них. Приміром, В. І. Лабадін у дисертаційному дослідженні характеризує сутність і зміст поняття «транскордонна електронна комерція» для цілей оподаткування та проводить співвідношення із суміжними поняттями; позначає міжнародно-правові основи оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції; розкриває сучасний стан правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції в Україні та інших державах, поняття і особливості структури правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції; аналізує правове регулювання оподаткування в Україні операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам; позначає особливості правового статусу нерезидента як платника податку на додану вартість в Україні. Показово, що науковець достеменно проводить аналіз змісту поняття «електронна комерція» та його співвідношення із іншими спорідненими категоріями. У підсумку В. І. Лабадін виокремлює та систематизує найбільш суттєві ознаки поняття «електронна комерція», а саме це: відносини у сфері електронної комерції можуть виникати щодо необмеженої кількості видів правочинів, які об'єктивно можливо вчиняти в електронній формі (дистанційно); взаємодія декількох (щонайменше двох) суб'єктів; відповідні відносини можуть виникати з приводу певних матеріальних або нематеріальних благ; за загальним правилом, одним із суб'єктів відносин у сфері електронної комерції є суб'єкт господарювання, який вступає у ці відносини з метою отримання прибутку; взаємодія між суб'єктами відносин здійснюється повністю або частково дистанційно в електронній формі за посередництвом глобальної мережі Інтернет (елементи фізичної взаємодії також можуть бути присутніми, однак вони повинні мати допоміжний (другорядний) характер); інші процеси, пов'язані із взаємодією суб'єктів відносин, здійснюються повністю або частково в електронній формі, яка переважає над іншими (фізичними) формами організації процесів [5]. На наше переконання, саме такий підхід дозволяє чітко розуміти, які види діяльності включаються до цієї категорії, що є важливим для позначення сутності розгля-

дуваних відносин, розробки і впровадження належного й ефективного податково-правового регулювання розглядуваних відносин, і застосування законодавства.

Позитивно, що В. І. Лабадін детально розглядає механізми оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання послуг у сфері транскордонної електронної комерції залежно від статусу отримувача послуг. Зокрема, з урахуванням аналізу міжнародного досвіду зауважує, що при транскордонному постачанні послуг, коли постачальник і споживач знаходяться в різних країнах, найпопулярнішим і найбільш виправданим механізмом стягнення податку на додану вартість у відносинах бізнес-бізнес (B2C) вважається механізм зворотного нарахування податку отримувачем послуг (reverse-charge), а у відносинах між постачальником-нерезидентом і кінцевим споживачем – механізм реєстрації постачальника у країні місцезнаходження отримувача послуг. Законодавство України загалом узгоджується з такими міжнародно визнаними підходами [5].

Можна також згадати про наукові здобутки К. В. Солодан, що присвячені особливостям правового регулювання оподаткування електронної комерції у Сполучених Штатах Америки. Науковець слушно підкреслює, що поширення мережі Інтернет та масове поширення електронної торгівлі потребує адекватного правового регулювання оподаткування такого виду підприємницької діяльності, щоби запобігти уникненню від оподаткування суб'єктів електронної комерції, тим самим забезпечити належне здійснення права людини на податки [7]. Окрім того, К. В. Солодан визначає різницю між податком з продажів та податком на використання, а також значення комерційного застереження та застереження про належну правову процедуру. Ґрунтовно досліджуючи еволюцію прецедентів, що містять норми, предметом регулювання яких є оподаткування електронної комерції, та судову аргументацію, викладену у ключових судових рішеннях, зокрема, «Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance»; «National Bellas Hess v. Department of Revenue»; «Overstock.com, Inc. v. New York State Department of Taxation and Finance»; «Quill Corp. v. North Dakota»; «South Dakota v. Wayfair Inc.», К. В. Солодан резюмує, що технології надзвичайно швидко крокують уперед, дистанційна торгівля стає буденною та значно переважає над традиційною, тому належне оподаткування суб'єктів електронної комерції є нагальною вимогою часу, щоби забезпечити справедливе та рівноправне оподаткування суб'єктів господарювання різного масштабу і,

як наслідок, забезпечити дотримання права людини на податки. У підсумку науковець констатує, що правило про фізичну присутність є неправильним. Справа «South Dakota v. Wayfair Inc.» відповідає вимогам часу, а запроваджене нею правило істотного зв'язку сприятиме справедливому оподаткуванню суб'єктів електронної комерції, захистить суб'єктів малого підприємництва від переважання цифрових гігантів, які здійснюють продажі в багатьох штатах і водночас не мають там жодної фізичної присутності [7]. Безумовно, що враховуючи глобальний характер електронної комерції, аналіз досвіду інших країн дозволяє встановити особливості у підходах до оподаткування електронної комерції в різних юрисдикціях, які можуть стати міцним підґрунтям для розробки на удосконалення національних податково-правових правил, вирішення питання подвійного оподаткування, захисту прав споживачів і взаємодії з міжнародними організаціями.

Варті уваги висновки О. М. Гаркушенко та М. Тіель, які зазначають, що оскільки Україна налаштована стати членом ЄС, питання про усунення з її податкової системи податку на додану вартість або заміну його іншим податком (з обігу, на транзакції тощо) навіть у принципі не повинно виникати, оскільки, цей податок є невід'ємною частиною, наріжним каменем податкової системи даного об'єднання [1, с. 59]. Оподаткування операцій у сфері електронної комерції ускладнюється поширенням нової категорії товарів – нематеріальних, які не мають фізичної форми, що ускладнює контроль операцій з ними та їх оподаткування податком на додану вартість. Тобто проблема неоподаткування і, як наслідок, конкурентної переваги електронної торгівлі на традиційній стає дедалі гострішою. Для вирішення цих проблем ЄС та ОЕСР розробили загальні рекомендації, згідно з якими всім суб'єктам господарської діяльності, які працюють у сфері електронної комерції, необхідно зареєструватися платниками податку на додану вартість у всіх країнах, де вони здійснюють свої операції. Відповідно такі продавці повинні дотримуватись норм національних законодавств про податок на додану вартість таких країн. Країнам з емерджентним типом економіки (у тому числі Україні) крім вирішення проблем з оподаткуванням податку на додану вартість операцій у сфері електронної комерції, властивих провідним країнам світу, потрібно також вирішувати правові, технічні, технологічні та економічні проблеми, що перешкоджають як поширенню електронної комерції в них, так і розвитку цифрової економіки загалом [1, с. 63].

Отже, оподаткування електронної комерції є доволі складним питанням, що вимагає ґрунтовного підходу, обов'язкової міжнародної взаємодії та координації. Адаптація національної податкової системи до нових явищ цифрової економіки стає важливим завданням як з огляду на необхідність забезпечення справедливого оподаткування, так й для підтримки сталого розвитку міжнародної торгівлі та інновацій. У міру того, як електронна комерція продовжує розвиватися, так само мають розвиватися і механізми її оподаткування, забезпечуючи рівні та справедливі умови для всіх учасників ринку.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Гаркушенко О. М., Тіель М. ПДВ в умовах переходу до цифрової економіки: уроки для України. *Економіка промисловості*. 2018. №4 (84). С. 42–71. URL: <https://doi.org/10.15407/econindustry2018.04.042>;
2. Єфремова К. В. Єдиний цифровий ринок ЄС: динаміка інтеграції України. *Юридична наука*. 2019. №2 (92). С. 364–372. URL: <https://journal-nam.com.ua/index.php/journal/issue/view/3/2-92-2019-pdf>;
3. Єфремова К. В., Дмитрик О. О., Товкун Л. В. Особливості оподаткування цифрових послуг в Україні та ЄС: порівняльно-правовий аналіз. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. №11. С. 6–9. DOI <https://doi.org/10.37634/efp.2023.11.1>;
4. Ісмаїлов М. Е. Проблеми оподаткування електронної комерції. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2015. №52. С. 91–201. URL: <http://btie.kart.edu.ua/article/view/61708>;
5. Лабадін В. І. Правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції: дис. д-ра філософії. Київ, 2023. 220 с. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstreams/6df58f1d-5580-4862-9bef-a87a27df8fa9/download>;
6. Ополінська В. Роль проблем оподаткування у розвитку електронної торгівлі в Україні. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2017. №3 (11). С. 145–149. URL: <http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/126118/120795>.
7. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції у Сполучених Штатах Америки: аналіз ключових прецедентів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. №3 (32). С. 59–64. URL: [https://www.researchgate.net/publication/344951933\\_Pravove\\_reguluvanna\\_opodatкування\\_elektronnoi\\_kommercii\\_u\\_Spolucenih\\_Statah\\_Ameriki\\_analiz\\_klucovih\\_precedentiv](https://www.researchgate.net/publication/344951933_Pravove_reguluvanna_opodatкування_elektronnoi_kommercii_u_Spolucenih_Statah_Ameriki_analiz_klucovih_precedentiv);
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: [https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/18667/1/Tovkun\\_Fedorovska\\_282-286.pdf](https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/18667/1/Tovkun_Fedorovska_282-286.pdf).