

УДК 347.73

DOI: <https://doi.org/10.30838/EP.201.9-13>**Афанас'єва І.І.**

кандидат економічних наук

Національна академія статистики, обліку та аудиту

Afanasieva Inna

PhD in Economic Sc.

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

<https://orcid.org/0000-0002-6518-3237>**Попович О.В.**

кандидат економічних наук

Державний університет «Київський авіаційний інститут»

Popovych Oksana

PhD in Economic Sc.

State University «Kyiv Aviation Institute»

<https://orcid.org/0000-0001-6367-7332>**Віннічук А.М.**

Державний університет «Київський авіаційний інститут»

Vinnichuk Anastasia

State University «Kyiv Aviation Institute»

ОБЛІКОВІ ТА ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

У статті досліджуються особливості оподаткування ПДВ імпортованих онлайн-покупок для фізичних та юридичних осіб. Проаналізовано механізм сплати ПДВ з урахуванням специфіки електронної комерції, статусу покупця, доставки товару та його вартості. Сформульовані рекомендації для всіх учасників процесу міжнародної онлайн-торгівлі (фізичних осіб-покупців, юридичних осіб та органів державної влади) щодо документування операцій, достовірного визначення митної вартості товарів, гармонізації національного законодавства у сфері оподаткування електронної комерції. Визначено особливості оподаткування ПДВ імпортованих товарів в умовах дії правового режиму воєнного стану у частині категорій товарів та платників податків. Проведено порівняльний аналіз національної та міжнародної практики оподаткування операцій електронної комерції.

Ключові слова: податок на додану вартість, імпорт товарів, електронна комерція, митне оформлення, митна вартість.

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF ELECTRONIC COMMERCE

The purpose of the article is to study the features of VAT taxation of imported goods that individuals and legal entities can purchase through online stores, identify key factors affecting the taxation process, and formulate practical recommendations for participants in international e-commerce. The relevance of the research topic is emphasized by the introduction of the martial law legal regime in Ukraine, which affected, including taxation and customs regulation of import transactions. The article examines the features of VAT taxation of imported online purchases for individuals and legal entities. The VAT payment mechanism is analyzed taking into account the specifics of e-commerce, buyer status, delivery and cost. A number of problematic aspects are identified, including the determination of the objective customs value, insufficient information to buyers about tax obligations, the complexity of the VAT payment procedure and the issue of accounting for import transactions. A comparative analysis with international practices showed that the Ukrainian model requires further improvement to increase efficiency and convenience. In order to solve the identified problems and optimize the VAT taxation system for imported goods purchased through online stores, a number of practical recommendations are offered for individual buyers, legal entities and government agencies regarding documenting transactions, reliably determining the customs value, harmonizing national legislation in the field of e-commerce taxation. Buyers should choose reliable suppliers, correctly draw up primary documents. The issue of developing special taxation rules for e-commerce and digitalization of customs clearance is relevant. The features of VAT taxation of imported goods under the legal regime of martial law have been identified and a comparative analysis of national and international practice of taxation of e-commerce transactions has been conducted. Special attention should be paid to the analysis of the effectiveness of various models of e-commerce taxation in international practice for their

possible application in national practice, and the development of digital tools to simplify the procedures for declaring and paying VAT for online imports.

Keywords: value added tax, import of goods, e-commerce, customs clearance, customs value.

JEL classification: F13, K34, M41

Постановка проблеми. Стрімкий розвиток інтернет-технологій та зростання популярності онлайн-шопінгу призвели до значного збільшення обсягів міжнародної електронної комерції. Українські споживачі активно купують товари в іноземних інтернет-магазинах, що зумовлює необхідність чіткого розуміння правил оподаткування таких операцій, зокрема податком на додану вартість (ПДВ). Питання оподаткування імпортованих товарів, придбаних через інтернет, має ряд специфічних особливостей, пов'язаних з дистанційним характером угоди, перетином митного кордону, особливостями доставки та статусом покупця. Ці особливості потребують ретельного аналізу та врахування при формуванні як нормативно-правової бази, так і практичних механізмів адміністрування ПДВ.

Трансформація споживчих звичок відбулася під впливом глобальних тенденцій та посилилася в умовах воєнного стану, що прискорило перехід від традиційної торгівлі до електронної. Зокрема, за останні три роки кількість українців, які регулярно здійснюють покупки в іноземних інтернет-магазинах, зросла більш ніж вдвічі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз наукових публікацій та нормативно-правових актів свідчить, що питання оподаткування імпортованих товарів загалом та в контексті електронної комерції зокрема, розглядалося в працях значної кількості вітчизняних науковців та практиків, у тому числі Гринчишина Я.М. [1], Жиглей І.В. [5], Найдьонові Н.В. [2], Сластьоненко О.О. [4] та інші.

Проте недостатньо досліджено особливості

оподаткування ПДВ саме імпортованих товарів, придбаних через інтернет-магазини, з урахуванням останніх змін у законодавстві та специфіки онлайн-торгівлі.

Мета статті – дослідження особливостей оподаткування податком на додану вартість імпортованих товарів, які можуть придбати фізичні та юридичні особи через інтернет-магазини, виявлення ключових факторів, що впливають на процес оподаткування, та формулювання практичних рекомендацій для учасників міжнародної електронної комерції.

Виклад основних результатів дослідження. Питання оподаткування ПДВ товарів є важливим аспектом як для споживачів, так і для держави, оскільки впливає на ціноутворення та бюджетні надходження. Відповідно до чинного законодавства оподаткування ПДВ імпортованих товарів, придбаних фізичними особами через інтернет-магазини, має свої особливості, що залежать від вартості, способу доставки та категорії товарів. Зокрема, товари, що не призначені для комерційної діяльності та сумарна митна вартість яких не перевищує 150 євро, не оподатковуються ПДВ та митом за умови їх ввезення в міжнародних поштових або експрес-відправленнях одному одержувачу. Зазначений ліміт у 150 євро застосовується до загальної вартості відправлення. Для підакцизних товарів діють загальні правила оподаткування незалежно від їх вартості [7]. У випадку перевищення сумарної митної вартості товарів 150 євро ПДВ нараховується за ставкою 20% від митної вартості, збільшеної на суму ввізного мита (10% від суми перевищення 150 євро) (табл. 1).

Таблиця 1

Особливості оподаткування ПДВ імпортованих товарів для фізичних осіб

Критерій	Умови	Оподаткування
Вартість до 150 євро	Міжнародні поштові або експрес-відправлення, для особистого використання	Не оподатковуються ПДВ та митом
Вартість понад 150 євро	Будь-який спосіб доставки	ПДВ 20% від митної вартості + 10% мита від суми перевищення ліміту
Підакцизні товари	Незалежно від вартості	Загальні правила оподаткування (ПДВ 20% + мито + акциз)

Джерело: розроблено авторами на основі [7]

Сплата ПДВ та мита здійснюється покупцем до або під час митного оформлення, зокрема через поштових операторів при отриманні посилок. Спосіб доставки також впливає на процедуру, зокрема міжнародні поштові відправлення оформлюються за спрощеною процедурою, експрес-відправлення часто супроводжуються митними брокерами від перевізників, а комерційні вантажі потребують повного митного оформлення.

Однак оподаткування операцій з придбання товарів юридичними особами та ФОП в іноземних інтернет-

магазинах має певні особливості. Операції з ввезення товарів є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20% від договірної вартості, але не нижче митної, з урахуванням мита та акцизу (для підакцизних товарів). За таких умов ліміт у 150 євро для юридичних осіб та ФОП не застосовується. Важливою відмінністю є право на податковий кредит з ПДВ за наявності належно оформленої митної декларації та документів, що підтверджують сплату ПДВ [7]. Особливості обліку зазначеного непрямого податку залежать від податкового режиму. Так платники ПДВ на загальній системі мають

право на податковий кредит, а неплатники включають сплачений ПДВ до вартості товарів. ФОП - платники єдиного податку та ПДВ, застосовують відповідні до

податкового законодавства правила, а неплатники непрямого податку не відшкодовують сплачений при імпорті ПДВ (табл. 2).

Таблиця 2

Оподаткування ПДВ імпортих товарів для юридичних осіб та ФОП

Категорія платника	База оподаткування	Ставка ПДВ	Право на податковий кредит
Юридичні особи та ФОП-платники ПДВ на загальній системі	Договірна вартість (не нижче митної) з урахуванням мита та акцизу	20%	Так, при наявності митної декларації та документів про сплату
ФОП-платники ПДВ на єдиному податку	Договірна вартість (не нижче митної) з урахуванням мита та акцизу	20%	Так, при наявності митної декларації та документів про сплату
ФОП-неплатники ПДВ на єдиному податку	Договірна вартість (не нижче митної) з урахуванням мита та акцизу	20%	Ні, сплачений ПДВ включається до вартості товарів
Юридичні особи-неплатники ПДВ	Договірна вартість (не нижче митної) з урахуванням мита та акцизу	20%	Ні, сплачений ПДВ включається до вартості товарів

Джерело: розробка автора на основі джерела [7, 10]

Варто зазначити, що у період дії воєнного стану в Україні було внесено тимчасові зміни до оподаткування імпортих товарів, у тому числі онлайн-покупки. Для окремих категорій товарів та платників єдиного податку першої, другої та третьої групи запроваджено пільговий режим імпорту зі звільненням від ПДВ. Також звільнено від ПДВ імпортовані оборонного призначення, медичних виробів та гуманітарної допомоги, надано можливість розстрочення сплати ПДВ для критичного імпорту та спрощено митні процедури. Для фізичних осіб зберігається ліміт безмитного ввезення у 150 євро, розширено перелік товарів гуманітарної допомоги, що ввозяться без ПДВ, та спрощено митне оформлення посилок. Юридичні особи та ФОП на єдиному податку першої, другої та третьої групи звільнюються від сплати ПДВ при імпорті, надається можливість розстрочення сплати ПДВ для окремих товарів, скорочено терміни відшкодування ПДВ для експортерів та спрощено визначення митної вартості [5, 9].

В умовах воєнного стану в Україні запроваджено спрощені процедури митного оформлення, що безпосередньо впливають на оподаткування ПДВ. Зокрема, декларування товарів може здійснюватися за спрощеною процедурою, що змінює підходи до визначення бази оподаткування ПДВ. Відповідно до вимог чинних нормативних актів розширено перелік місць, де може проводитися митне оформлення товарів. Також стало можливим подання електронних копій документів для митного оформлення, а терміни прийняття рішень митними органами щодо класифікації товарів, що є важливим для визначення ставок мита та, відповідно, розміру ПДВ, скорочено [1, 2, 4]. Важливо відмітити, що вказані тимчасові зміни в оподаткуванні діють лише на період воєнного стану та протягом 12 місяців після його скасування, після чого загальні правила оподаткування ПДВ імпортих товарів будуть поступово відновлені [8].

Дослідження практики оподаткування ПДВ імпортих товарів, придбаних через інтернет-магазини, виявило низку проблемних аспектів. Ключовими проблемами, які можуть створювати конфліктні ситуації, є визначення об'єктивної митної вартості товарів, що

ускладнюється відсутністю або недостатністю підтверджуючих документів, випадками заниження вартості продавцем, складністю оцінки товарів зі знижками та різними підходами митних органів. Значна частина проблем пов'язана з недостатнім інформуванням покупців про податкові зобов'язання, адже більшість іноземних інтернет-магазинів не надають відповідної інформації, а покупці часто не враховують необхідність сплати ПДВ та мита. Сама процедура сплати ПДВ та мита може бути складною та незручною, особливо для фізичних осіб, вимагаючи особистої присутності, заповнення складних форм та спричиняючи затримки у доставці. Юридичні особи стикаються з проблемами документального оформлення імпорту через інтернет-магазини, відсутністю єдиного підходу до обліку таких операцій та труднощами з отриманням необхідних документів від іноземних продавців. В умовах воєнного стану додаються такі проблеми, як нестабільність валютного курсу, складнощі із застосуванням пільг, логістичні обмеження, необхідність адаптації до частих змін законодавства та труднощі з визначенням критеріїв для звільнення від оподаткування окремих категорій товарів. Зазначені проблеми створюють додаткові ризики та невизначеність для імпортерів, що може негативно впливати на розвиток транскордонної електронної комерції [3].

Порівняльний аналіз української та міжнародної практики оподаткування імпорту товарів електронної комерції свідчить про наявність відмінностей в оподаткуванні операцій електронної комерції. Так, Україна має порогове значення для безподаткового ввезення товарів фізичними особами та повне оподаткування ПДВ для юридичних осіб, використовує митну вартість як основу для обчислення ПДВ та демонструє тенденцію до спрощення митних процедур. Водночас поріг безподаткового ввезення є вищим у порівнянні з країнами ЄС, але нижчим, ніж у США. У національній практиці на відміну від країн ЄС та Великої Британії відсутній механізм збору ПДВ під час покупки та спеціальні режими для транскордонної електронної комерції, відмічається обмежене використання цифрових технологій для збору ПДВ [11].

Висновки. Оподаткування ПДВ імпортих товарів,

придбаних через інтернет-магазини, характеризується значною залежністю від статусу покупця, вартості товарів та способу їх доставки. З метою вирішення виявлених проблем та оптимізації системи оподаткування ПДВ імпортованих товарів, придбаних через інтернет-магазини, пропонується низка практичних рекомендацій. Для фізичних осіб важливо враховувати повну вартість товарів, обирати надійних продавців та способи доставки, правильно оформлювати замовлення та бути готовими до митного оформлення. Юридичним особам та ФОП рекомендується належним чином оформлювати документи, правильно визначати митну вартість,

формувати необхідний пакет документів та відображати операції в обліку, використовуючи можливості спрощення під час воєнного стану. Органам державної влади доцільно розробити спеціальні правила оподаткування для електронної комерції, вдосконалити цифрові інструменти митного оформлення, підвищити рівень інформування та гармонізувати національне законодавство відповідно до міжнародних практик. Особливої уваги потребує аналіз ефективності різних моделей оподаткування електронної комерції в міжнародній практиці для їх можливого застосування у національній практиці.

Список використаних джерел:

1. Фурман О.О., Гринчишин Я.М. (2022). Особливості митного оформлення товарів під час воєнного стану. Митна політика та актуальні проблеми економічної безпеки України: 36. тез доп. та матеріалів учасників круглого столу студентського Наук.-практ. гуртка митної справи кафедри фінансового менеджменту. (13 жовтня 2022 р.). Львів: ФУФБ, С. 39-40. URL: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/11/Zb.tez-krulhyi.stil_mytn-2022-2023.pdf.
2. Дем'янова І.В., Найдьонова Н.В. (2022). Особливості митних платежів у зовнішнь-економічній діяльності під час воєнного стану в Україні. Публічне управління та адміністрування в умовах війни і в поствоєнний період в Україні : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. у трьох томах, м. Київ, ДЗВО «Університет менеджменту освіти» НАПН України, 15-28 квітня 2022 р.). Т. 2. К. : ДЗВО «УМО» НАПН України, С. 33-35. URL: <https://files.znu.edu.ua/files/Bibliobooks/Inshi69/0050586.pdf>.
3. Дмитрів В.М. (2024). ПДВ при експорті та імпорті товарів (робіт, послуг): практичні обліково-розрахункові аспекти та проблеми: Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. (26-27 вересня 2024 р., м. Тернопіль). Т. 2. Тернопіль: ЗУНУ, С. 44-46. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/53315/1/%D0%A2.%20.pdf#page=4>
4. Єроменко А., Сластьоненко О. (2024). Вплив воєнного стану на митне регулювання транзиту товарів через кордон України. XVI International scientific and practical conference «Innovative Approaches to the Progressive Solution of Scientific Research Problems» (March 27-29, 2024) Valencia, Spain. International Scientific Unity, Pp. 80–82. URL: <https://api-ir.dpu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/62db9189-cbca-4f17-9cc8-52ad1f2d5a61/content>
5. Жиглей І.В., Лисак О.П. (2023). Оподаткування податком на додану вартість в Україні в умовах економічної нестабільності. Економіка, управління та адміністрування, Вип. 3(53). С. 23-35. URL: DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2024-3\(109\)-23-36](https://doi.org/10.26642/jen-2024-3(109)-23-36).
6. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
7. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20>
9. Berezovska N. (2022). Contents of the customs case of Ukraine. Customs Scientific Journal, No. 2, Pp. 6-12. URL: <http://biblio.umsf.dp.ua/jspui/handle/123456789/5417>.
10. Lohvyn A. (2021). Value added tax: customs regimes. Customs Scientific Journal. No. 2, Pp. 27-35. URL: <http://biblio.umsf.dp.ua/jspui/handle/123456789/5021>.

References:

1. Furman O.O., & Grinchyshyn Ya.M. (2022). Osoblyvosti mytnoho oformlennia tovariv pid chas voiennoho stanu. [Features of customs clearance of goods during martial law]. Customs policy and current problems of economic security of Ukraine: Collection of theses and materials of the round table participants of the student scientific and practical group of customs affairs of the Department of Financial Management. (October 13, 2022). Lviv: FUFB, Pp. 39-40. Retrieved from: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/11/Zb.tez-krulhyi.stil_mytn-2022-2023.pdf. [in Ukrainian].
2. Demianova, I., & Naidonova, N. (2022). Osoblyvosti mynykh platezhiv u zovnishno-ekonomichnii diialnosti pid chas voiennoho stanu v Ukraini. [Peculiarities of customs payments in foreign economic activity during martial law in Ukraine]. Public management and administration in wartime and post-war periods in Ukraine: materials of the All-Ukrainian scientific-practical conference in three volumes, Kyiv, Higher Educational Institution "University of Educational Management" of the National Academy of Sciences of Ukraine, April 15-28, 2022). Vol. 2. K.: Higher Educational Institution "UMO" of the National Academy of Sciences of Ukraine, Pp. 33-35.. Retrieved from: <https://files.znu.edu.ua/files/Bibliobooks/Inshi69/0050586.pdf>. [in Ukrainian].

3. Dmytriv V. (2024). PDV pry eksporti ta importi tovariv (robit, posluh): praktychni oblikovo-rozrakhunkovi aspekty ta problemy. Status and prospects for the development of the accounting and information system in Ukraine: materials of the VII International Scientific and Practical Conference (September 26-27, 2024, Ternopil). Vol. 2. Ternopil: ZUNU, Pp. 44-46.. Retrieved from: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/53315/1/%D0%A2.%20.pdf#page=44>. [in Ukrainian].
4. Yeromenko A., & Slastonenko O. (2024). Vplyv voiennoho stanu na mytne rehuliuвання tranzytu tovariv cherez kordon Ukrainy. XVI International scientific and practical conference «Innovative Approaches to the Progressive Solution of Scientific Research Problems» (March 27-29, 2024) Valencia, Spain. International Scientific Unity, Pp. 80–82. Retrieved from: <https://api-ir.dpu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/62db9189-cbca-4f17-9cc8-52ad1f2d5a61/content>
5. Zhyhlei I., & Lysak O. (2023). Opodatkuvannya podatkom na dodanu vartist v Ukraini v umovakh ekonomichnoi nestabilnosti [Value Added Tax in Ukraine in Conditions of Economic Instability]. Economics, Management and Administration, No. 3(53). Pp. 23-35. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2024-3\(109\)-23-36](https://doi.org/10.26642/jen-2024-3(109)-23-36). [in Ukrainian].
6. Mytnyi kodeks Ukrainy [Customs Code of Ukraine]: Law of Ukraine dated March 13, 2012 No. 4495-VI. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. [in Ukrainian].
7. Podatkove kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]: Law of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. [in Ukrainian].
8. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvostei opodatkuvannya u period voiennoho stanu [On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the features of taxation during martial law]: Law of Ukraine dated 03.03.2022 No. 2120-IX. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20>. [in Ukrainian].
9. Berezovska N. (2022). Contents of the customs case of Ukraine. Customs Scientific Journal, No. 2, Pp. 6-12. Retrieved from: <http://biblio.umsf.dp.ua/jspui/handle/123456789/5417>. [in English].
10. Lohvyn A. (2021). Value added tax: customs regimes. Customs Scientific Journal. No. 2, Pp. 27-35. Retrieved from: <http://biblio.umsf.dp.ua/jspui/handle/123456789/5021>. [in English].