
III. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

СТВОРЕННЯ ОНЛАЙН-МАГАЗИНУ: ОБЛІКОВІ ТА ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ

В. А. КУЛИК, кандидат економічних наук, доцент
(Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»)

Анотація. Метою дослідження є визначення можливих організаційно-правових форм онлайн-магазинів та систем оподаткування, що можуть використовуватися. Предметом дослідження статті є податкові й облікові аспекти створення онлайн-магазину. **Методика дослідження.** Вирішення поставлених у статті завдань здійснено за допомогою таких методів дослідження: аналізу та синтезу, систематизації та узагальнення, діалектичного підходу. **Результати.** У ході дослідження встановлено фактори, що повинні бути враховані під час вибору організаційно-правової форми онлайн-магазину та системи оподаткування. Розглянуто переваги й недоліки, що виникають у процесі функціонування онлайн-магазину як юридичної особи та фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності. **Практична значущість результатів дослідження.** У результаті дослідження визначено особливості відображення створення онлайн-магазину на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нормативне регулювання, онлайн-магазин, оподаткування, організаційно-правова форма.

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. Глобальний ринок електронного бізнесу показує високі темпи зростання, починаючи із моменту його створення на початку ХХ ст. Цьому сприяє поширення мережі Інтернет у різних регіонах світу та зростання онлайн-продажів на існуючих ринках. Український ринок електронного бізнесу наразі перебуває на етапі становлення, проте водночас має значний потенціал для розвитку. У 2015 р. лідерами на ринку онлайн-продажів за даними журналу Forbes Україна стали компанії: «Розетка», (обсяг продажів – 350 млн дол. США (перше місце); «Алло» (обсяг продажів – 100 млн дол. США) Mobilluck.com.ua (обсяг продажів – 80 млн дол. США). Одночасно з діяльністю

великих компаній у сфері е-бізнесу, в Україні широкого розповсюдження набуває діяльність онлайн-магазинів, що належить до малого й середнього бізнесу. Особливості законодавчого регулювання створення онлайн-магазину та можливі способи його оподаткування для представників малого й середнього бізнесу в Україні є предметом дослідження даної статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості обліку господарських операцій, пов'язаних з організацією діяльності онлайн-магазинів, а також господарських операцій, що виникають під час реалізації товарів за допомогою мережі Інтернет, висвітлено в публікаціях О. Абліцова [1], Т. А. Деркач, Т. Т. Алієва [2], Ю. О. Паламаренко [3]. У той же час питання, які стосуються вибору організаційно-правової форми онлайн-магазину та систе-

ми оподаткування, що оптимізуватиме витрати підприємства, пов'язані зі сплатою податків, залишаються поза увагою вчених-обліковців.

Формування цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є виявлення особливостей застосування чинного законодавства, що регулює правові аспекти створення онлайн-магазину, а також визначення альтернативних підходів до оподаткування діяльності онлайн-магазину, залежно від обраної стратегії та масштабів діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Рівень розвитку сучасних інформаційно-комунікаційних технологій дозволяє створити онлайн-магазин будь-якій особі,

яка володіє навиками користувача персонального комп'ютера та має бажання займатися підприємницькою діяльністю. У процесі створення онлайн-магазину, насамперед, необхідно визначитися з видом товару чи послуги, які пропонуватимуться споживачеві, масштабом діяльності на початковому етапі роботи магазину, необхідністю залучення найманих працівників і діяльності за межами України. Зазначені аспекти будуть впливати на: організаційно-правову форму онлайн-магазину; обрану схему оподаткування; підходи до створення й обслуговування веб-сайту магазину тощо. Перелік основних аспектів господарської діяльності онлайн-магазину, що мають бути визначені на етапі його створення, наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Основні аспекти господарської діяльності, що повинні бути визначені на етапі створення онлайн-магазину

Аспект діяльності	Причини, чому він має бути врахованим
Вибір товару чи послуги, що реалізовуватиметься через онлайн-магазин	Стандартами GOMSEC, які розповсюджуються і на Україну, передбачено основні види товарів та послуг, що можуть бути реалізовані онлайн. Згідно з чинним законодавством окремі види товарів та послуг не можуть бути реалізовані онлайн або існують певні особливі умови їх реалізації (тютюн, алкоголь, лікарські препарати, тощо). Отже, види товарів чи послуг, що реалізуються, впливають на спосіб організації та ведення бізнесу онлайн-магазину. Крім того, необхідно врахувати той факт, що в Україні онлайн-магазини можуть працювати лише за принципом B2C
Визначення подальшої стратегії діяльності онлайн-магазину	Якщо власник онлайн-магазину не передбачає значного розширення обсягів діяльності бізнесу, то онлайн-магазину можна реєструвати форму господарської діяльності, що здійснюється фізичною особою – суб'єктом господарської діяльності з відповідною формою бухгалтерського обліку та способом оподаткування діяльності. Якщо планується збільшувати масштаби бізнесу в майбутньому або співзасновниками є декілька осіб – необхідна реєстрація юридичної особи
Визначення способів створення, роботи та обслуговування веб-сайта онлайн-магазину	У даному випадку необхідно враховувати кількість працівників онлайн-магазину та їх кваліфікацію, проте доцільним є визначення вказаних аспектів до моменту реєстрації
Визначення способів оплати товарів чи послуг, а також їх доставки кінцевим споживачам, у тому числі за межі України	Основною конкурентною перевагою онлайн-магазинів є різноманітність способів оплати та доставки товарів, що пропонуються кінцевим споживачам. У той же час державними органами щороку вносяться зміни щодо особливостей регулювання розрахункових операцій. Цей аспект діяльності онлайн-магазину потребує особливої уваги

Види товарів та послуг, що можуть бути реалізовані в галузі е-бізнесу, а також обмеження щодо окремих видів товарів та послуг регламентовані Стандартами GOMSEC (Global Online Measurement Standard for E-commerce). Після того, як власник потенційного онлайн-магазину визначився з видом товарів та послуг, що будуть

реалізовуватися за допомогою мережі Інтернет, необхідним є визначення організаційно-правової форми й системи оподаткування майбутнього бізнесу. Згідно з чинним законодавством, суб'єкти е-бізнесу можуть використовувати різні організаційно-правові форми та відповідні ним системи оподаткування (табл. 2).

Таблиця 2

Організаційно-правові форми та системи оподаткування для онлайн-магазинів

Організаційно-правова форма	Переваги	Недоліки
Фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності	Можливість ведення бізнесу підприємцем самостійно. Вільне використання коштів, отриманих у результаті ведення господарської діяльності. Можливість використання спрощеної системи оподаткування та мінімальні вимоги до звітності. Можливість самостійного ведення бухгалтерського обліку. Адреса суб'єкта господарювання збігається з адресою фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності, тому діяльність може здійснюватися в орендованих приміщеннях	Необхідність перереєстрації організаційно-правової форми суб'єкта господарювання за значного збільшення обсягів діяльності. Неможливість «напрямую» співпрацювати із зарубіжними партнерами в більшості випадків. Обмеження в кількості найманих працівників, за умови використання спрощеної системи оподаткування. Неможливість залучення сторонніх інвестицій
Товариство з обмеженою відповідальністю	Можливість зафіксувати внески кожного власника в капітал підприємства. Внески до статутного капіталу можуть здійснюватися різними видами активів. Можливість залучення інвестицій третіх осіб. Можливість продажу частки бізнесу	Більші суми податків. Більший інтерес контролюючих органів. Ведення «повноцінного» бухгалтерського обліку та подання значного переліку звітності, що потребує додаткових витрат на оплату праці бухгалтера або послуг консалтингової фірми. Обов'язковою умовою реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю є місцезнаходження такого суб'єкта господарювання, тобто його юридична адреса, яка безпосередньо зазначається в установчих документах та в Єдиному державному реєстрі
Акціонерне товариство	«Зростання рейтингів» підприємства перед зарубіжними партнерами. Лістинг акцій компанії	Звітність складається відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Звітність підприємства підпадає під обов'язковий аудит. Крім уваги контролюючих органів, діяльність компанії є цікавою для державних органів влади, Антимонопольного комітету тощо

В окремих випадках діяльність онлайн-магазину потребує патентування. Тобто торговельному підприємству, яке здійснює торгівлю товарами через онлайн-магазин, потрібно придбавати торговий патент у таких випадках: 1) покупці оплачують товари готівкою чи за допомогою банківських платіжних карток у приміщенні підприємства. У цьому разі торговий патент придбається за місцезнаходженням пункту продажу товарів (приміщення підприємства) та розміщується на фронтальній вітрині магазину (реального, а не онлайн-магазину), а у разі її відсутності – біля касового апарата; 2) покупці оплачують товари готівкою кур'єру. У цьому разі торговий патент придбається за місцем реєстрації підприємства. Він

дійсний на всій території України та повинен розміщуватися на табличці у транспортному засобі, що перевозить товар, або знаходитися безпосередньо в кур'єра. Якщо товари оплачують готівкою як у приміщенні підприємства, так і кур'єру, підприємству слід придбавати два патенти: один – для приміщення магазину, а другий – для пересувної торговельної мережі [4].

У разі здійснення видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, суб'єкт господарювання зобов'язаний отримати відповідну ліцензію згідно з вимогами Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності». До таких видів діяльності, зокрема, належать: роздрібна торгівля

алкоголем, лікарськими засобами; будь-яка підприємницька діяльність, що здійснюється як на території так і за межами території України. Відповідальність за підприємницьку діяльність без отримання ліцензії така ж, як і за діяльність без державної реєстрації [5].

Обрана підприємством організаційно-правова форма впливає на систему оподаткування, що також повинна бути у фокусі уваги власника або власників. Фізичні особи – суб'єкти

підприємницької діяльності можуть знаходитися на загальній та спрощеній системі оподаткування. Товариства з обмеженою відповідальністю, зазвичай, є платниками єдиного податку, а в окремих випадках застосовують загальну систему оподаткування. Акціонерні товариства є платниками податку на прибуток, а також інших податків, об'єктами оподаткування яких є господарські операції компанії (табл. 3).

Таблиця 3

Системи оподаткування, що можуть використовуватися онлайн-магазинами

Система оподаткування	Коментар
Для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності	
Загальна система оподаткування	Підприємці сплачують 18 % від суми, що дорівнює різниці між доходом та витратами, визначеними відповідно до вимог Податкового кодексу України. Податок сплачується за наявності прибутку. Якщо діяльність патентується, то суми, сплачені за отримання патенту, вираховуються із суми податку, нарахованого до сплати
Спрощена система оподаткування	Фізичні та юридичні особи, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, мають деякі обмеження щодо видів діяльності, чисельності працівників і доходів таких суб'єктів. Спрощена система оподаткування для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності передбачає їх поділ на три групи. Для першої та другої груп установлена чітка сума податку в місяць (10 % від мінімального прожиткового мінімуму для першої групи і 20 % від мінімальної заробітної плати для другої) незалежно від розміру доходу, а для третьої податок установлений розміром 5 % від доходу. Для платників першої та другої груп – розмір податку є фіксованим. Підприємці, які належать до третьої групи, сплачують податок, за наявності доходу. До першої групи платників єдиного податку належать фізичні особи-підприємці, які здійснюють виключно роздрібний продаж товарів із торговельних місць на ринках та/або проводять господарську діяльність із надання послуг населенню. У такому випадку покупець для отримання товару повинен прийти на ринок, оскільки видати товар зі складу чи забезпечити доставку за допомогою сторонніх організацій господарюючий суб'єкт не має права. Використовувати найману працю підприємці, які належать до першої групи, не можуть. Теоретично така система оподаткування є можливою для організації онлайн-магазину, проте на практиці майже не використовується. Максимальна сума доходу за рік не має перевищувати 300 тис. грн. До другої групи, належать підприємці, що отримують сукупний річний дохід до 1,5 млн грн та використовують працю не більше 10 найманих працівників. До третьої групи платників належать підприємці, річний максимальний дохід яких становить до 5 млн грн, кількість найманих працівників необмежена. Зазвичай, фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які працюють у сфері онлайн-продажів, належать до платників податку другої та третьої груп
Для юридичних осіб	
Загальна система оподаткування	Позитивною стороною загальної системи оподаткування є те, що податок сплачується з різниці між отриманими доходами й понесеними витратами протягом звітного періоду. Мінусами цієї системи оподаткування є громіздкість ведення податкового та бухгалтерського обліку, необхідність скрупульозного відстеження первинної документації, відповідно, додаються витрати на утримання бухгалтера, який стежитиме за дотриманням правильності ведення первинної документації. Підприємства, що здійснюють господарську діяльність за КВЕД 47.91 та реалізують предмети мистецтва, предмети колекціонування й антикваріат, не можуть застосовувати спрощену систему оподаткування та повинні працювати на загальній системі оподаткування

Продовж. табл. 3

Система оподаткування	Коментар
Спрощена система оподаткування	Юридичні особи, які здійснюють діяльність за КВЕД 47.91 «Роздрібна торгівля, здійснювана фірмами поштового замовлення або через мережу Інтернет», можуть застосовувати спрощену систему оподаткування. Переваги спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб: 1) простота нарахування єдиного податку; 2) спрощене ведення обліку й відносна простота заповнення звітності; 3) звільнення від сплати деяких податків; 4) можливість бути платником податку на додану вартість за власним бажанням (за умови дотримання вимог законодавства). Недоліки спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб: 1) обмеження за видами діяльності; 2) обмеження з отриманого прибутку. Єдиний податок для юридичних осіб у 2017 р. може сплачуватися так: 1) 5 % від доходу; або 2) 3 % від доходу та податок на додану вартість

Крім того, онлайн-магазини можуть бути фізичних осіб; військового збору; Єдиного со-
платниками таких видів податків та зборів: ціального внеску (табл. 4).
податку на додану вартість; податку з доходів

Таблиця 4

Податки, платниками яких можуть бути онлайн-магазини

Податок	Коментар
Податок на прибуток	Юридичні особи, що знаходяться на звичайній системі оподаткування, є платниками податку на прибуток у розмірі 18 % Якщо за останній рік дохід платника податку на прибуток перевищив 20 млн грн, такий платник податків змушений коригувати фінансовий результат на «кодексні» різниці. При цьому сайт, відображений у бухгалтерському обліку як нематеріальний актив, згідно з пп. 138.3.4 ст. 138 Податкового кодексу України включається до групи 6 нематеріальних активів. Коригування, пов'язані з амортизацією нематеріальних активів, передбачено п. 138.1, 138.2 ст. 138 Податкового кодексу України У разі використання банерної реклами, за умови капіталізації витрат на створення банеру, виникають податкові різниці (ст. 138 Податкового кодексу України) та проводиться коригування фінансового результату Підприємства-резиденти, що здійснюють оплату послуг зі створення та розповсюдження реклами підприємствам-нерезидентам повинні сплатити податок у розмірі 20 % від суми такої господарської операції (ст. 141 Податкового кодексу України)
Платники податку на додану вартість	Відповідно до ст. 181 Податкового кодексу України необхідність обов'язкової реєстрації платника податку на додану вартість виникає в разі, якщо загальна сума від здійснення операцій із постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) платнику податку протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. грн (без урахування податку на додану вартість). Підприємці на загальній системі оподаткування є платниками податку на додану вартість під час дотримання умов, визначених ст. 180 Податкового кодексу України. Обов'язковій реєстрації платниками податку на додану вартість підлягають підприємці, які за останні 12 календарних місяців досягли обсягу оподатковуваних операцій в 1 млн грн (ст. 181 Податкового кодексу України) П. 261 підрозділ. 2 роз. XX Податкового кодексу України передбачено так звану ІТ-пільгу з податку на додану вартість, згідно з якою постачання програмної продукції, у тому числі інтернет-сайтів, звільняється від сплати податку на додану вартість Послуги, пов'язані з розробкою сайта, оподатковуються податком на додану вартість у загальному порядку, і сума податку на додану вартість може бути зарахована до складу податкового кредиту замовника

Продовж. табл. 4

Податок	Коментар
Податок на доходи фізичних осіб, військовий збір Єдиний соціальний внесок	Юридичні особи сплачують податок на доходи фізичних осіб та військовий збір із сум нарахованої заробітної найманим працівникам заробітної плати, а також сплачують Єдиний соціальний внесок за рахунок підприємства З 1 січня 2017 р. фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані сплачувати Єдиний соціальний внесок, незалежно від наявності доходу за відповідний місяць. Для підприємців на загальній системі, а також на спрощеній (2-га і 3-тя групи), розмір Єдиного соціального внеску становить суму не менше мінімального страхового внеску (22 % від розміру мінімальної заробітної плати), тобто 704 грн на місяць із 1 січня 2017 року. Для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності на спрощеній системі 1-ї групи розмір повинен бути не менше 0,5 мінімального страхового внеску, тобто 352 грн на місяць У випадку, коли онлайн-магазин замовляє виконання певного виду робіт (наприклад пов'язаних із копірайтингом або рерайтингом) фізичній особі, що не зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності, із загальної суми винагороди утримується податок фізичних осіб (18 %) та військовий збір (1,5 %), які потім перераховуються онлайн-магазином до бюджету. Єдиний соціальний внесок, нарахований на цю суму, відноситься на витрати онлайн-магазину (22 %) та перераховується в кінці місяця до бюджету

На території України, крім підприємств е-бізнесу, зареєстрованих на території України, здійснюють свою діяльність онлайн-магазини, зареєстровані в інших країнах. Вітчизняним законодавством не врегульовано необхідність сплати податків зарубіжними компаніями, зареєстрованими за межами України, що працюють у сфері е-бізнесу в Україні. Ці компанії здійснюють свою діяльність, «фізично» не перетинаючи кордони. Сучасні платіжні засоби дозволяють сплачувати вартість товарів чи послуг, придбаних за кордоном у безготівковій формі або за допомогою електронних грошей. Доставка, у таких випадках, здійснюється третьою сторонньою організацією.

Важливим аспектом, притаманним лише підприємствам е-бізнесу, є веб-сайт, функціонування якого можливе за умови підключення до мережі Інтернет. Розглядаючи організаційні аспекти створення та функціонування онлайн-магазину, зупинимося на вимогах до веб-сайта онлайн-магазину та особливостях бухгалтерського обліку його створення й підтримання його функціонування.

Веб-сайт – це сукупність програмних та апаратних засобів з унікальною адресою в мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певного суб'єкта й забезпечують доступ юридичних і фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет [6]. За своїм змістом, сайт – це набір комп'ютерних програм, скриптів, баз даних, елементів дизайну й інших видів творів, які сукупно утворюють нематеріальний актив (ана-

лог складеного твору), а окремо кожен – об'єкт авторського права та права інтелектуальної власності [7].

Зміст інформації на сайті регламентується:

1. Законом України «Про електронну комерцію», згідно з яким на сайті має бути вказана інформація про продавця товару: повне найменування юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи-підприємця; місцезнаходження юридичної особи або місце реєстрації та місце фактичного проживання фізичної особи-підприємця; адреса електронної пошти та/або адреса онлайн-магазину; ідентифікаційний код для юридичної особи або реєстраційний номер облікової картки платника податків для фізичної особи-підприємця, або серія та номер паспорта для фізичної особи-підприємця, яка через свої релігійні переконання відмовилася від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний орган ДФС і має відмітку в паспорті; відомості про ліцензію (серія, номер, строк дії та дата видачі), якщо господарська діяльність підлягає ліцензуванню; інформація про включення податків до розрахунку вартості товару, роботи, послуги та, у разі доставки товару, – інформація про вартість доставки; інші відомості, які відповідно до законодавства підлягають оприлюдненню;

2. Законом України «Про захист персональних даних»: інформація щодо того, які дані повинен надавати покупець; цілі використання зазначеної інформації; окремі аспекти надання та передачі інформації, яку отримує продавець від покупця.

У процесі відображення створення веб-сайта в системі бухгалтерського обліку необхідно визначитися з тим, чи капіталізувати ці витрати, чи віднести їх до витрат періоду. Для відповіді на ці питання слід урахувати такі моменти: 1) спосіб створення сайту (створення сайту власними силами онлайн-магазину; оренда сайту; придбання конструктора сайту; замовлення розробки сайту стороннім організаціям); 2) перехід права власності на елементи сайту, у тому числі об'єкти інтелектуальної власності; 3) мета використання сайту. Відповідно до Положення (стан-

дарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» та Тлумачення ПКТ-32 власний сайт є нематеріальним активом. Орендований сайт не є активом підприємства, платежі за його користування відображаються в обліку як роялті (п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Дохід»; ст. 14 Податкового кодексу України) та включаються в обліку до витрат періоду.

Способи відображення в бухгалтерському обліку витрат на створення сайту власними силами та за допомогою сторонньої організації наведено в табл. 5.

Таблиця 5

Кореспонденції рахунків з обліку витрат на створення веб-сайту онлайн-магазину [2, с. 87]

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Сайт створюється власними силами		
Списано витрати на оплату праці	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою». 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
Нараховано амортизацію основних засобів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	131 «Знос основних засобів»
Списано матеріальні витрати	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	20 «Виробничі запаси». 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Сайт уведено в експлуатацію	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Нараховано амортизацію сайту	93 «Витрати на збут»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Сайт замовляється сторонній організації		
Перераховано передоплату в рахунок оплати послуг із розробки сайту	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Відображено розрахунки за податковим кредитом (податкову накладну на дату першої події не отримано)	6441 «Податковий кредит. ПДВ»	644 «Податковий кредит»
Отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН	641 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6441 «Податковий кредит. ПДВ»
Підписано акт наданих послуг	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Відображено суму податку на додану вартість у складі вартості послуг	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Здійснено зарахування заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
Сайт уведено в експлуатацію	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Нараховано амортизацію сайту	93 «Витрати на збут»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

Особливим об'єктом обліку, характерним для підприємств, що мають власний веб-сайт, є доменне ім'я, яке є частиною адресного про-

стору мережі Інтернет, яка на конкретний відрізок часу закріплена за конкретним підприємством на платній основі та може ним викорис-

товуватися у процесі господарської діяльності.

Виходячи з юридичної точки зору на вказаний об'єкт обліку, доменне ім'я сайта є аналогом товарного знака. Відображення в обліку доменного знака складається із двох етапів: 1) відображення вартості реєстрації доменного імені та його капіталізація; 2) відображення сплати періодичних платежів за пролонгацію доменного імені.

Після створення сайта важливим моментом є підтримання його функціонування у віртуальному середовищі. Для позначення послуг із зберігання інформації, обслуговування та підтримки веб-сайтів використовується понят-

тя «хостинг». За ознакою платності зазначених послуг, розрізняють безоплатний хостинг та платний хостинг; залежно від типу надання хостингу, розрізняють: віртуальний хостинг, віртуальний виділений сервер, виділений сервер, колокація.

Якщо розглядати особливості відображення хостингу на рахунках бухгалтерського обліку, то основною вимогою облікового законодавства для такого типу господарських операцій є їх документальне підтвердження. Бухгалтерський облік господарських операцій із відображення витрат на послуги хостингу наведено в табл. 6.

Таблиця 6

Кореспонденції рахунків з обліку господарських операцій з отримання послуг хостингу [2, с. 91]

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Сплачено вартість хостингу за місяць	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Відображено податковий кредит із податку на додану вартість (податкову накладну не отримано)	6441 «Податковий кредит. ПДВ»	644 «Податковий кредит»
Отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРНПН	641 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6441 «Податковий кредит. ПДВ»
Отримано акт виконаних робіт від хостинг-компанії	93 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Відображено суму податку на додану вартість у вартості хостингу	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Проведено взаємозалік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

Після того як онлайн-магазин зареєстровано, а веб-сайт магазину має всі необхідні функції, онлайн-магазин починає функціонувати та розповсюджувати інформацію про наявний асортимент товарів серед потенційних клієнтів за допомогою різних способів. Найчастіше онлайн-магазини застосовують такі види реклами: контекстну рекламу; банерну рекламу; оптимізацію сайта (SEO – Search Engine Optimization); рекламу в соціальних мережах (SMM – Social Media Marketing; електронні розсилки на електронні адреси потенційних покупців [2, с. 93]. Після того як інформація стала відома широкому колу потенційних споживачів, вони переходять на сайт, де й відбувається безпосереднє укладання електронних договорів (рис. 1).

Оферта – це спосіб поширення договору,

що потенційно може бути укладено між інтернет-магазином та покупцем. Зазвичай, у повідомленні-оферті міститься публічний договір або договір приєднання (ст. 633, 634 Цивільного кодексу України). Згідно з вимогами Господарського Кодексу України, під час поширення повідомлення-оферти продавець зобов'язаний повідомити потенційним покупцем: назву, місцезнаходження, спосіб зв'язку, адресу онлайн-магазину, реєстраційні дані суб'єкта господарської діяльності, відомості про ліцензії, включення податків до вартості товару, вартість доставки тощо.

Закон України «Про захист прав споживачів» (ч. 2 ст. 13) розширює перелік вимог до інформації, що має бути зазначена в повідомленні-оферті. У зазначеному нормативно-правовому акті зазначено, що продавець перед укладенням

договорів на відстані (виконавець) повинен надати споживачеві таку інформацію: найменування продавця (виконавця), його місцезнаходження та порядок прийняття претензії; основні характеристики продукції; ціна, включаючи плату за доставку, та умови оплати; гарантійні зобов'язання та інші послуги, пов'язані з утри-

манням чи ремонтом продукції; інші умови поставки або виконання договору; мінімальна тривалість договору, якщо він передбачає періодичні поставки продукції або послуг; вартість телекомунікаційних послуг, якщо вона відрізняється від граничного тарифу; період прийняття пропозицій; порядок розірвання договору.

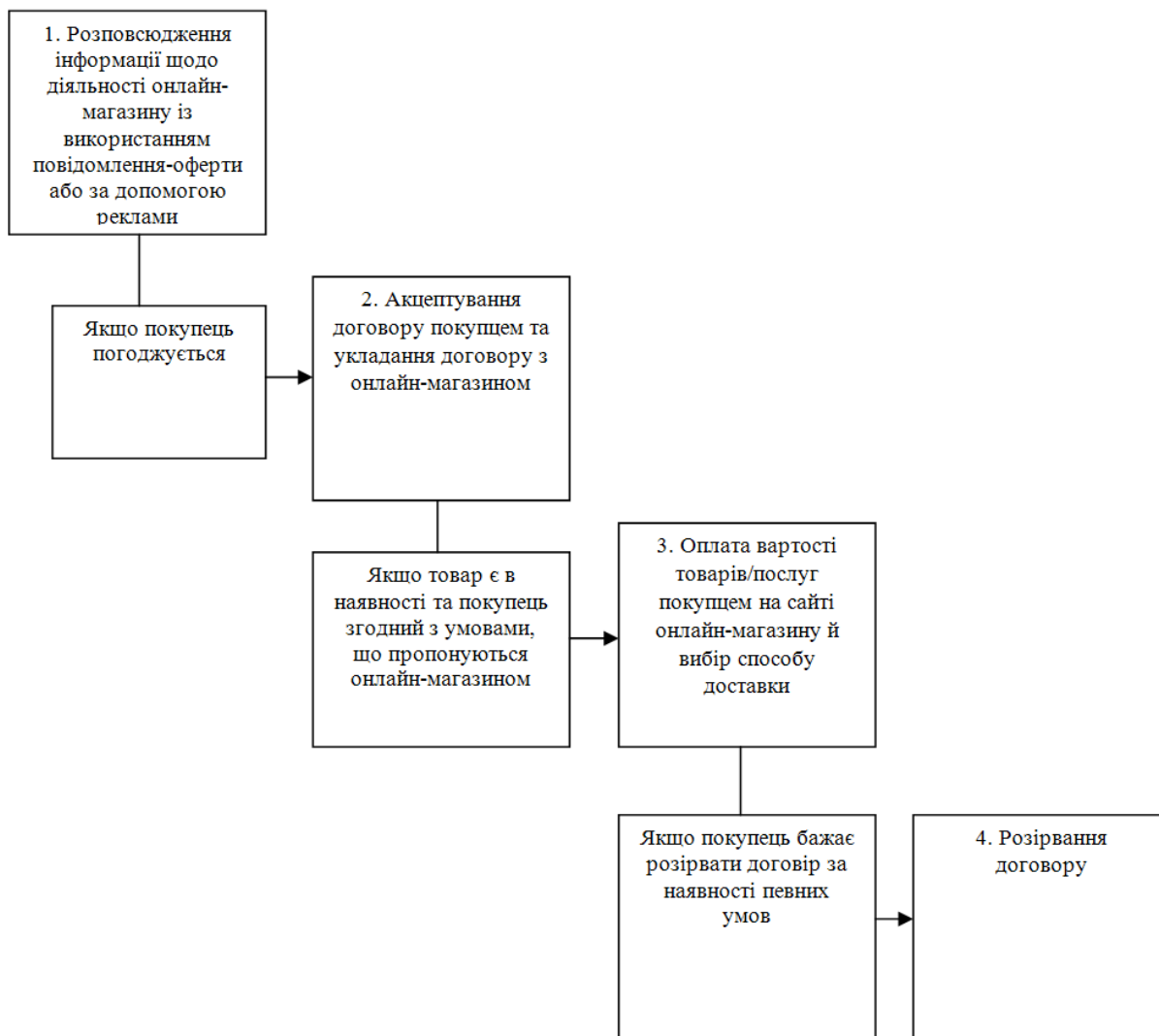


Рис. 1. Порядок укладання господарських договорів між онлайн-магазином і покупцем

Акцептування покупцем оферти здійснюється такими способами: 1) покупець надсилає онлайн-магазину повідомлення, оформлене належним чином; 2) покупець заповнює та надсилає формуляр заяви про прийняття пропозиції; 3) покупець виконує інші дії, які можна чітко ідентифікувати як акцепт. Підписання е-договору може здійснюватися трьома способами: 1) за допомогою електронного цифрового підпису; 2) за допомогою аналогу власноручного підпису; 3) за допомогою електронного підпису одноразовим ідентифікатором.

Використання електронного цифрового підпису регламентується Законом України «Про електронний цифровий підпис» та передбачає використання посиленого сертифіката ключа та відкритого особистого ключа, зазначеного в сертифікаті. Аналогічний підхід до використання електронного цифрового підпису під час укладання е-договорів використовується у країнах ЄС, що значно полегшує міжнародну співпрацю у сфері е-бізнесу [8]. Ураховуючи, що кінцевими споживачами е-бізнесу, який здійснюється за схемою B2C, є фізичні особи,

мало хто має ці цифрові ключі для повсякденного використання. Ця проблема може бути вирішена після введення в дію Постанови Кабміну від 30.11.16 р. № 869 «Про затвердження Порядку внесення засобів електронного цифрового підпису в безконтактний електронний носій, що міститься в паспорті громадянина України, і надання послуг електронного цифрового підпису...» [9]. Цим нормативним документом передбачається можливість використання безконтактного електронного носія, що міститься в біометричному паспорті як носія електронного цифрового підпису. Зазначені послуги надаватиме акредитований центр сертифікації ключів Міністерства внутрішніх справ.

Отже, власник біометричного паспорта матиме можливість підписувати особисті електронні документи. Що ж стосується використання біометричного паспорта для підпису документів від імені суб'єкта господарювання, то для таких цілей використовувати його навряд чи вдасться. Адже для підписання, наприклад, податкової звітності використовують електронні цифрові підписи посадових осіб (директора й бухгалтера), а не фізичної особи – громадянина [10].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який гармонізовано зі змістом Закону України «Про електронний цифровий підпис», аналог власноручного підпису прирівняно до електронного цифрового підпису.

Що стосується електронного підпису з одноразовим ідентифікатором, то на сьогодні це – найбільш використовуваний спосіб укладання е-договорів онлайн-магазинами. Одноразовий ідентифікатор – це набір алфавітно-цифрових символів в електронній формі, що генерується в електронному вигляді онлайн-магазином для покупця. Для цього фізична особа – покупець повинна надати про себе необхідну інформацію. Під час кожного входження до особистого кабінету в онлайн-магазині покупець повинен ідентифікуватися. Отже, присвоєння одноразового ідентифікатора, що дозволяє укласти договір, у даному випадку, є технічним завданням онлайн-магазину.

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямку. Створення та забезпечення ефективного функціонування онлайн-магазину

є нелегкою справою. У той же час, стрімкий розвиток інформаційно-комунікаційних технологій і прагнення громадян до підприємництва, роблять даний вид бізнесу популярним серед Українців. На законодавчому рівні існує безліч регламентів щодо даного виду бізнесу, що в більшості випадків є обмежувачими факторами для розвитку онлайн-магазинів. Проте, в окремих випадках (наприклад можливість використання ID-паспорта для накладення електронного цифрового підпису), державні органи «ідуть назустріч» е-бізнесу та полегшують правила його ведення в межах чинного правового поля.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аблицов О. Торговельні операції Інтернет-магазину. Бухгалтерський та податковий облік [Електронний ресурс] / О. Аблицов. – Режим доступу: <http://byhgalter.com/torgivelnioperaci%D1%97-internet-magazinu-buhgalterskij-ta-podatkovij-oblik/#more-459>. (дата звернення: 15.10.2016). – Назва з екрана.
2. Інтернет-торгівля: облік у продавця і покупця : збірник систематизованого законодавства / укл. Т. А. Деркач, Т. Т. Алієв ; засн. ПрАТ "Бліц-Інформ". – К. : Бліц-Інформ, 2016. – Вип. 5. – 192 с.
3. Паламаренко Ю. О. Особливості бухгалтерського обліку і оподаткування в інтернет-торгівлі / Ю. О. Паламаренко // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 63–66.
4. Інтернет-магазин. Правові особливості діяльності [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://priazrda.gov.ua/index.php?page=page&ID=203>. (дата звернення: 15.10.2016). – Назва з екрана.
5. Правові основи організації діяльності інтернет-магазину [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://jurist-blog.com.ua/yuridichnankonsultaciya-31-diyalnist-internet-magazinuporadi-yuristiv-shhodo-kupivli-prodazhutovariv-v-merezhi-internet.html>. (дата звернення: 15.10.2016). – Назва з екрана.
6. Порядок інформаційного наповнення та тех-

- нічного застосування Єдиного веб-порталу органів виконавчої влади [Електронний ресурс] : Наказ Державного комітету інформаційної політики; телебачення і радіомовлення від 25.11.2002 р. № 327/225. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1021-02?test=4/UMfPEGznhhnRk.ZiY5vBNZHI4VIs80msh8Ie6>. (дата звернення: 18.10.2016). – Назва з екрана.
- Щодо веб-сайта як об'єкта авторського права [Електронний ресурс] : Лист Державного департаменту інтелектуальної власності Міністерства освіти і науки України від 22.01.2007 р. № 16-14/231. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS5421.html. (дата звернення: 18.10.2016). – Назва з екрана.
 - Knežević M. Specificities of Electronic Contracts Quality / M. Knežević // Access to Success. – 2015. – vol. 16. – P. 106–112.
 - Про затвердження Порядку внесення засобів електронного цифрового підпису до безконтактного електронного носія, що міститься в паспорті громадянина України, та надання послуг електронного цифрового підпису з використанням паспорта громадянина України з імплантованим безконтактним електронним носієм [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 р. № 869. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/869-2016-%D0%BF?test=4/UMfPEGznhhnRk.ZiY5vBNZHI4VIs80msh8Ie6>. (дата звернення: 18.10.2016). – Назва з екрана.
 - Кравченко Д. ID-паспорт – носитель ЭЦП: Фантастика? – Нет, реальность! [Електронний ресурс] / Д. Кравченко, С. Децюра // Бухгалтерская неделя. – 2016. – № 51. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2016/december/issue-51/article-23987.html> (дата звернення: 18.10.2016). – Назва з екрана.
 - Retrieved from <http://byhgalter.com/torgivelni-operaci%D1%97-internet-magazinubuxgalterskij-ta-podatkovij-oblik/#more-459> (accessed 15 October 2016) [in Ukrainian].
 - Derkach, T. A. & Aliiev, T. T. (2016). *Internet-torhivlia: oblik u prodavtsia i pokuptsia [Internet Commerce: the account of the seller and the buyer]*. Kyiv : Blits-Inform [in Ukrainian].
 - Palamarenko, Iu. O. (2012). Osoblyvosti bukhhalterskoho obliku i opodatkuvannia v internet-torhivli [Peculiarities of accounting and taxation in e-commerce]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, 1, 63–66 [in Ukrainian].
 - Internet-mahazyn. Pravovi osoblyvosti diialnosti [Online store. Legal aspects of activities] (n.d.). <http://priazrda.gov.ua/index.php?page=page&ID=203>. Retrieved from <http://priazrda.gov.ua/index.php?page=page&ID=203> (accessed 15 October 2016) [in Ukrainian].
 - Pravovi osnovy orhanizatsii diialnosti internet-mahazynu [Legal basis for the organization of activities of the online store]. <http://juristblog.com.ua/yuridichna-konsultaciya-31-diyalnist-internet-magazynu-poradi-yuristivshhodo-kupivli-prodazhu-tovariv-v-merezhii-internet.html>. Retrieved from <http://juristblog.com.ua/yuridichna-konsultaciya-31-diyalnist-internet-magazynu-poradi-yuristivshhodo-kupivli-prodazhu-tovariv-v-merezhii-internet.html> (accessed 15 October 2016) [in Ukrainian].
 - Poriadok informatsiinoho napovnennia ta tekhnichnoho zastosuvannia Yedynoho veb-portalu orhaniv vykonavchoi vlady: Nakaz Derzhavnohokomitetu informatsiinoi polityky; telebachennia i radiomovlennia [The order content and the technical application of Unified web portal of Executive authorities: the Order of the State Committee for information policy, television and radio broadcasting]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1021-02?test=4/UMfPEGznhhnRk.ZiY5vBNZHI4VIs80msh8Ie6> (accessed 18 October 2016) [in Ukrainian].
 - Shchodo veb-saitu yak obiekta avtorskoho prava: Lyst Derzhavnoho departamentu

REFERENCES

- Ablitsov, O. (2014). Torhovnelni operatsii Internet-mahazynu. Bukhhalterskyi ta podatkovyi oblik [Trading at online store. Accounting and tax accounting].

- intelektualnoi vlasnosti Ministerstva osvity i nauky Ukrain [Regarding the web site as an object of copyright: a Letter to the State Department of intellectual property Ministry of education and science of Ukraine]. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS5421.html (accessed 18 October 2016) [in Ukrainian].
8. Knežević, M. (2015). Specificities of Electronic Contracts Quality. Access to Success, 16, 106–112 [in English].
 9. Pro zatverdzhennia Poriadku vnesennia zasobiv elektronnoho tsyfrovoho pidpysu do bezkontaktnoho elektronnoho nosiia, shcho mistytsia v pasporti hromadianyna Ukrainy, ta nadannia posluh elektronnoho tsyfrovoho pidpysu z vykorystanniam pasporta hromadianyna Ukrainy z implantovanim bezkontaktnym elektronnym nosiiem: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy [On approval of the Procedure for the introduction of electronic digital signature in a contactless electronic medium that is contained in the passport of the citizen of Ukraine, and the provision of services of electronic digital signature by using the passport of citizen of Ukraine with the implanted contactless electronic media: resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/869-2016-%D0%BF?test=4/UMfPEGznhhnRk.ZiY5vBNZHI4VIs80msh8Ie6I> (accessed 18 October 2016) [in Ukrainian].
 10. Kravchenko, D. (2016). ID-pasport – nosytel ETsP: Fantastyka? – Net, realnost! [ID-passport – carrier-EDS: Fiction? – No, it is the reality]. Bukhhalterskaia nedelia – Accounting week, 51. Retrieved from <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2016/december/issue-51/article-23987.html> (accessed 18 October 2016) [in Russian].

В. А. Кулик, кандидат экономических наук, доцент (Высшее учебное заведение Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и торговли»). **Создание онлайн-магазина: учетные и налоговые аспекты.**

Аннотация. Целью исследования является определение возможных организационно-правовых форм онлайн-магазинов и систем налогообложения, которые могут использоваться. Предметом исследования статьи являются налоговые и учетные аспекты создания онлайн-магазина. **Методика исследования.** Решение поставленных в статье задач осуществлено с помощью таких методов исследования: анализа и синтеза, систематизации и обобщения, диалектического подхода. **Результаты.** В ходе исследования установлены факторы, которые должны быть учтены при выборе организационно-правовой формы онлайн-магазина и системы налогообложения. Рассмотрены преимущества и недостатки, возникающие в процессе функционирования онлайн-магазина как юридического лица и физического лица – субъекта предпринимательской деятельности. **Практическая значимость результатов исследования.** В результате исследования определены особенности отражения создания онлайн-магазина на счетах бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, нормативное регулирование, онлайн-магазин, налогообложение, организационно-правовая форма.

V. Kulyk, Cand. Econ. Sci., Docent (Poltava University of Economics and Trade). **Article title.** **Online store creation: accounting and tax aspects.**

Summary. The aim of the research is to identify possible organizational and legal forms of online stores and tax systems that can be used in e-business. The subject of the article is tax and accounting aspects of online store creation in Ukraine. **Methodology of research.** Methods of systematization and generalization have been used in the article to analyze the factors that might be taken into account when choosing the legal form of an online store and its tax system. **Findings.** The article investigates advantages and disadvantages of running an online store by both legal entity and individual entrepreneur. **Practical value.** The features of accounting during online store establishment have been indicated in the research.

Keywords: accounting, legislative regulation, online store, taxation, organizational and legal form.

Стаття надійшла 20 жовтня 2016 року.