

ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕГУЛЮЮЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕД В УКРАЇНІ

Анотація. Стаття присвячена аналізу податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. Розглянуто наукові концепції регулювання зовнішньоекономічних відносин. Проаналізовано фіскальну ефективність оподаткування зовнішньоторговельних операцій. Досліджено такі інструменти податкового регулювання, як акцизний податок, ПДВ, мито, які впливають на розвиток системи оподаткування держави. Розглянуто податкову політику як важливу складову системи регулювання економіки державою за наявних процесів інтеграційних процесів в економіці України. Проведено оцінку впливу на сталість розвитку економіки України підписання Угоди про асоціацію та поглиблену та всеосяжну зону вільної торгівлі між Україною та ЄС. Сформульовано та наведено висновки і пропозиції на основі опрацьованого матеріалу.

Ключові слова: податкова система, зовнішньоекономічна діяльність, мито, ПДВ, податкове регулювання, фіскальна ефективність.

EVALUATION OF FISCAL EFFICIENCY AND REGULATIVE POTENTIAL OF TAXATION OF FOREIGN TRADE ACTIVITIES IN UKRAINE

Summary. The article is devoted to the analysis of tax regulation of foreign economic activity in Ukraine. In this article, main foreign and domestic scholars have been listed who have formed a theoretical basis for understanding the problems associated with taxation of foreign economic activity. The scientific concepts of regulation of foreign economic relations are considered. Since tax policy is an important component of the system of state regulation of the economy and an effective tool not only to mobilize revenues to the budget, but also to regulate economic processes in countries, the study of taxation as an economic regulator of foreign economic activity is particularly relevant, especially given the membership of Ukraine in the WTO and the existing processes of European integration. The main purpose of the article is to study the fiscal efficiency and regulatory potential of taxation of foreign trade operations in the context of balancing the socio-economic development of Ukraine. The legislative framework regulating the taxation of foreign economic activity is considered and worked out and the levers by which the state is able to influence the foreign economic activity of economic entities. The instruments of tax regulation, such as excise tax, VAT, duties, which influence the development of the state tax system were examined. The place of tax revenues from foreign economic activity in the formation of the revenue part of the state budget of Ukraine was determined. The fiscal efficiency of taxation of foreign trade transactions was analyzed. To assess the impact of tax revenues from foreign economic activity on the state budget of Ukraine, data from the State Statistics Service and the State Treasury were analyzed. The current structure and volumes of agricultural goods trade between Ukraine and the European Union have been estimated. The impact on Ukraine from the opening of the European market and the signing of the Association Agreement with the EU as indispensable condition for ensuring its integration into the global economic space was defined. The conclusions and suggestions based on the material worked out are formulated and presented.

Keywords: taxation system, foreign trade, customs duties, VAT, tax regulation, fiscal efficiency.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток світогосподарських зв'язків й активне включення нашої країни до глобалізаційних процесів, визначають, що одним з найважливіших напрямів підвищення ефективності економіки України є податкове регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Податкове регулювання з однієї сторони – це сукупність податкових форм, методів та інструментів, за допомогою яких регламентується діяльність суб'єктів у сфері зовнішньоекономічних відносин. А з іншої – це система заходів регуляторного, нормативного, законодавчого характеру, яка може адаптуватися до зміни соціально-економічної ситуації в країні та міжнародної кон'юнктури, постійно вдосконалюватися й контролювати досягнення основних цілей податкового регулювання ЗЕД [8, с. 39].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичне підґрунтя до розуміння проблем

пов'язаних з оподаткуванням зовнішньоекономічної діяльності описане у працях відомих зарубіжних економістів-науковців: Д. Кейнса, Д. Рікардо, А. Сміта, А. Файоля, Б. Оліна, Дж. Мілля, М. Познера, П. Кругмана, С. Ліндера та інших. Різні питання оподаткування зовнішньоекономічних операцій були розкриті у працях таких українських науковців: А. Войцещука, А. Крисоватого, А. Філіпенка, О. Гребельника, С. Кваши, Ю. Іванова та інших. Але слід відзначити, що серед як класичних так і сучасних досліджень впливу оподаткування на розвиток зовнішньоекономічної діяльності не достатньо розглядається.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Оскільки податкова політика є важливою складовою системи державного регулювання економіки і дійовим інструментом не тільки мобілізації доходів до бюджету, а й регулювання економічних процесів в країн,

дослідження оподаткування як економічного регулятора зовнішньоекономічної діяльності набуває особливої актуальності. Особливо за умови членства України у СОТ та наявних процесів євроінтеграції.

Мета статті. Дослідження фіскальної ефективності та регулюючого потенціалу оподаткування зовнішньоторговельних операцій в контексті збалансування соціально-економічного розвитку України.

Виклад основного матеріалу. У науковій літературі розглядають дві концепції регулювання зовнішньоекономічних відносин: протекціонізм та лібералізацію. Протекціонізм ґрунтується на необхідності захисту національного виробника шляхом введення економічних бар'єрів для товарів, що ввозяться в країну. Прикладом такої політики є митне регулювання, введення квот на імпорт, технічне та податкове регулювання. Лібералізація передбачає скасування економічних і технічних обмежень на здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Податкове регулювання зовнішньоекономічної діяльності є одним з дієвих важелів, які впливають на забезпечення конкурентоздатності вітчизняних суб'єктів господарювання на зовнішньому ринку, а також на формування значної частки дохідної частини державного бюджету України.

Питання оподаткування зовнішньоекономічної діяльності гостро постало з появою транснаціональних корпорацій та прискоренням руху капіталів. Збільшення обсягів зовнішньоторговельних операцій змушують уряди багатьох країн замислюватися над оптимізацією податкового законодавства з метою забезпечення оподаткування доданої вартості в місці її створення та недопущенню розмивання податкової бази. У фінансових методах регулювання використовують такі інструменти, як податки на експортно-імпортні операції, зокрема податок на додану вартість на операції з продажу та акцизний податок з імпортованих товарів, митні платежі. Застосовуючи дані інструменти, уряд, відстоюючи економічні інтереси, може здійснювати вплив на поведінку суб'єктів, що проводять зовнішньоекономічні операції і водночас зберігає їм повну оперативну самостійність. Переважно, такі методи повністю відповідають суті ринкових відносин і тому займають особливе місце у регулюванні зовнішньоекономічної діяльності.

Під інструментом податкового регулювання розуміється сукупність норм податкового законодавства, які забезпечують вплив держави на господарську поведінку платника податків через його економічні інтереси для досягнення певного економічного та соціально корисного результату.

Інструменти державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності подані у табл. 1.

В Україні податкові надходження мають домінуюче значення при забезпеченні наповнення дохідної частини державного бюджету, оскільки за рахунок яких формується близько 78% його доходів. Утім, серед фіскальних доходів особливе місце займають податки від зовнішньоторговельної діяльності (податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), мито), які становлять майже половину податкових надходжень до бюджету та активно використовуються як пріоритетний фіскальний інструмент податкової політики. Хоча за останні роки дедалі помітнішою стала тенденція щодо поступового зменшення рівня їх концентрації як у загальних доходах Державного бюджету України, так й у його фіскальних доходах. А в умовах перманентної дефіцитності бюджетних ресурсів необхідним є виявлення факторів, які впливають на зміну податкових надходжень від зовнішньоторговельної діяльності, що здійснимо за допомогою моніторингу.

Першим ваговим коефіцієнтом, що свідчить про важливу роль податків від зовнішньоторговельної діяльності у формуванні доходів Державного бюджету є рівень концентрації податків від зовнішньоторговельної діяльності у доходах Державного бюджету України, який наведений у табл. 2

Як свідчать статистичні дані, що наведені у табл. 2, рівень концентрації податків від зовнішньоекономічної діяльності у доходах Державного бюджету України має стійку тенденцію до збільшення, і у 2018 р. був на рівні 2017 р.: $\approx 40\%$.

Рівень концентрації податків від ЗЕД в 2018 р. збільшився на 4,85 відсоткових пункти в порівнянні з показником 2013 року. Це, перш за все, пов'язано із значною девальвацією національної грошової одиниці в період 2015-2016 рр., що призвело до збільшення вартісних показників імпорту та експорту.

Найбільш суперечливим елементом сучасної системи оподаткування з огляду ефективності

Таблиця 1

Основні інструменти державного регулювання ЗЕД

Правові	Адміністративні	Економічні	
		Фіскальні	Грошово-кредитні
Конституція, закони та кодекси України Укази і розпорядження президента Постанови та інші акти Верховної Ради України Постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України Нормативно-правові акти центральних та місцевих органів державного регулювання	Реєстрація суб'єктів ЗЕД Ліцензування Квотування Регламентация митних процедур Державні стандарти якості Специфічні вимоги до товарів Санкції Ембарго Індикатори планування ЗЕД	Податки на експорт та імпорт Податкові пільги Субсидування експорту Державні дотації Експортні премії	Експортне кредитування Пільгові кредити Регулювання валютних курсів Валютні обмеження Експортне страхування і гарантії

Джерело: розроблено авторами за даними [1]

Динаміка рівня концентрації податків від зовнішньоторговельної діяльності у доходах Державного бюджету України у 2013-2018 рр.

Рік	Загальна сума доходів Державного бюджету, млн грн	Загальна сума надходжень податків від зовнішньоекономічної діяльності до Державного бюджету, млн грн						Рівень концентрації податків від ЗТД в доходах Державного бюджету, %
		Усього	ПДВ	Акцизний податок	У т.ч.			
					Усього	Мито		
						Ввізне	Вивізне	
2013	339 227	118 834	96 544	8 947	13 342	13 264	78	35,03
2014	357 084	136 750	107 287	16 855	12 608	12 388	220	38,3
2015	534 694	203 390	138 764	24 326	40 300	39 881	419	38,04
2016	616 283	236 829	181 453	35 006	20 370	20 001	369	38,43
2017	793 441	317 060	250 530	41 989	24 541	23 898	643	39,96
2018	928 114	370 158	295 373	47 708	27 076	26 560	516	39,88

Джерело: розроблено авторами за даними [6]

е податок на додану вартість. Дискусія щодо напрямів його удосконалення ведеться вже багато років. Тим не менше, ПДВ наразі є головним джерелом податкових надходжень до державного бюджету України. Проведені дослідження основних статистичних показників бюджету свідчать, що станом на кінець 2018 р. частка ПДВ в структурі податкових надходжень становила 49,81% і майже 40,46% у загальних доходах державного бюджету, тоді як акцизного податку – 15,76% та 12,8% відповідно, а на ввізного мита – 3,52% та 2,86% відповідно. Детальніше розглянемо ці показники в табл. 3.

Як видно з табл. 3, частка податків, що стягуються при ввезенні товарів на митну територію

України (ПДВ з імпортованих товарів, акцизного податку з імпортованих товарів та ввізного мита) у доходах бюджету у 2013 р. становила 32,9%, у 2014 р. – 38,26%, у 2015 р. – 37,90%, у 2016 р. – 38,36%, у 2017 р. – 39,90%, а у 2018 р. – 39,82%. Щодо динаміки аналізованих податків то вона була позитивною за усіма платежами.

В період 2015-2016 рр. відбулось двократно – з 39,9 до 20 млрд грн, скорочення надходжень ввізного мита, що було спричинено скасуванням додаткового імпортного збору, що був чинний протягом 12 місяців у 2015 році.

Більш наглядно динаміку надходжень ПДВ до Державного бюджету з вироблених на території України товарів та із ввезених товарів за

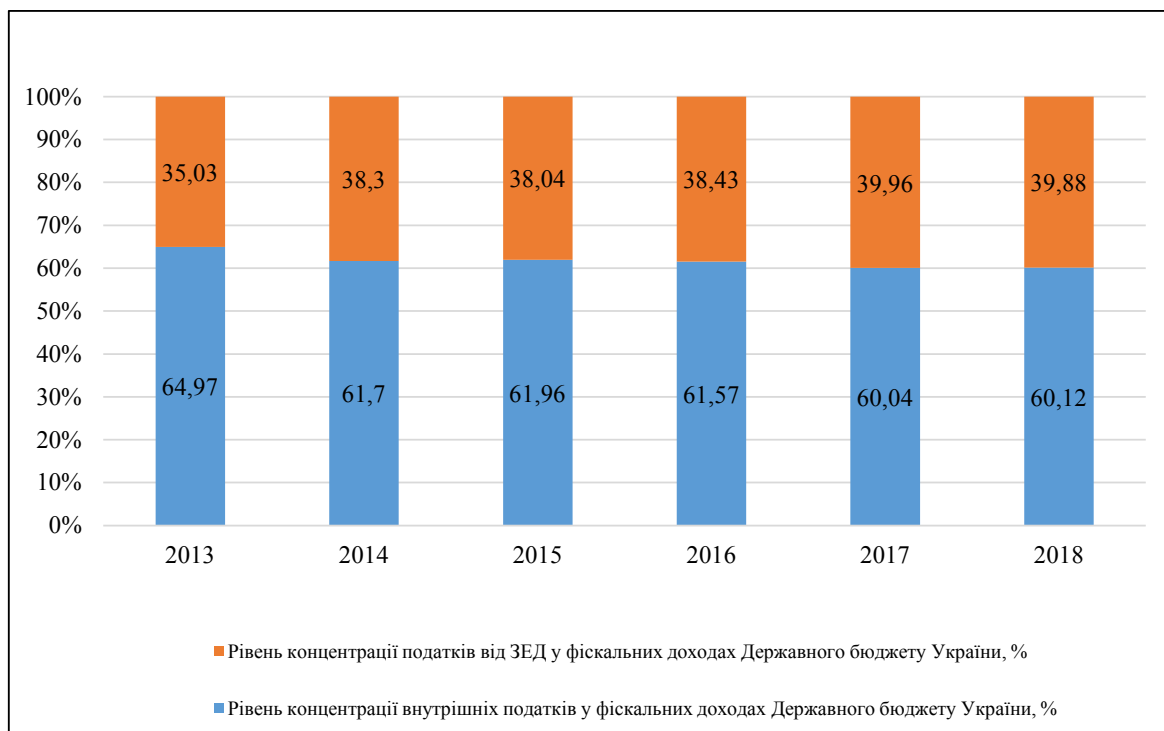


Рис. 1. Рівень концентрації податків від ЗЕД та внутрішніх податків у фіскальних доходах Державного бюджету України в 2013-2018 роках

Джерело: розроблено авторами за даними [6]

Таблиця 3

**Основні показники фіскальної ефективності ПДВ,
акцизного податку та ввізного мита (млрд грн)**

Показник	Рік					
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Валовий внутрішній продукт	1454,2	1586,9	1988,5	2385,4	2982,9	3558,7
Доходи Державного бюджету України	339,2	357	534,7	616,3	793,4	928,1
Податкові надходження	262,8	280,2	409,4	503,9	627,1	753,8
ПДВ з вироблених в Україні товарів	31,1	31	39,7	45	60,1	79,1
ПДВ із ввезених на територію України товарів	96,5	107,3	138,8	181,4	250,5	295,3
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних	26,4	28,1	38,8	55,1	66,3	71,1
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	8,9	16,9	24,3	35	42	47,7
Ввізне мито	6,3	12,4	39,9	20	23,9	26,6

Джерело: розроблено авторами за даними [6]

Таблиця 4

Динаміка надходжень ПДВ із ввезених на територію України товарів та обсягів імпорту

Показник	Рік					
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Обсяг імпорту, млрд дол. США	97,4	70,0	48,6	52,5	62,5	70,5
ПДВ із ввезених на територію України товарів, млрд грн	96,5	107,3	138,8	181,4	250,5	295,3
Середньозважений курс дол. США/гривня	8	12	22	25	26,5	27,2
ПДВ із ввезених на територію України товарів, млрд дол. США	12,1	8,9	6,3	7,3	9,5	10,9
Відношення суми надходжень ПДВ до імпорту, %	12,4	12,8	13,0	13,8	15,1	15,4

Джерело: розроблено авторами за даними [6]

період 2013-2018 рр. можна оцінити виходячи з рисунку 2.

Дані рис. 2 свідчать, що надходження ПДВ до Державного бюджету із ввезених на територію України товарів зростали значно вищими темпами ніж ПДВ з вироблених в Україні товарів. Причиною цього, переважно, була девальвація національної валюти в період 2014-2016 років.

Розглянемо динаміку обсягів імпорту товарів та надходжень ПДВ із ввезених на територію України товарів в табл. 4.

І це не зважаючи на динаміку імпорту, яка протягом цього періоду була нерівномірною. Так, з 2013 р. по 2015 р., обсяг імпорту знизився більш як вдвічі. Порівняно із 2017 р. експорт товарів та послуг зріс на 9,5% до 59 млрд дол. США, а імпорт товарів та послуг – на 12,8% до 70,5 млрд дол. США.

Варто зазначити, що оподаткування зовнішньоекономічної діяльності здійснюється не тільки у фіскальних цілях, а й з метою регулювання економіки. Так, ввізне мито на імпортні товари застосовують для створення сприятли-



Рис. 2. Динаміка надходжень ПДВ до державного бюджету, млрд грн.

Джерело: розроблено авторами за даними [6]

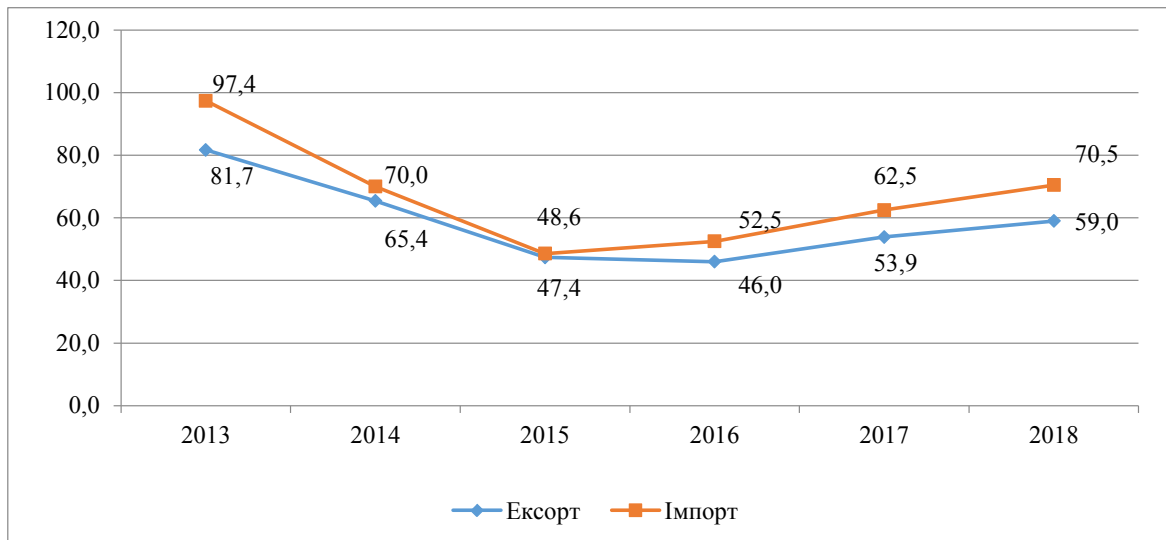


Рис. 3. Динаміка показників зовнішньої торгівлі у 2013-2018 роках, млрд. дол. США

Джерело: розроблено авторами за даними [6]

вих умов розвитку національного виробництва, регулювання конкурентного впливу іноземних товарів на вітчизняний ринок, захисту окремих галузей економіки від іноземних виробників, які можуть привести їх до збитковості, сприяння збалансуванню платіжного балансу, добросовісної конкуренції. Ввізне мито збільшує ціну товару й знижує його конкурентоспроможність.

Для України відкриття європейського ринку і підписання Угоди про асоціацію з ЄС є безумовно необхідним для забезпечення її інтеграції у глобальний економічний простір, особливо це має значення для сільськогосподарської продукції. Головний позитив полягає в частковому усуненні несиметричності умов торгівлі між ЄС та Україною, яка посилилася після вступу України до СОТ завдяки безмитному доступу для українських сільськогосподарських товарів у рамках тарифних квот. Для продукції рослинництва перевагою є введення квот на експорт в ЄС зернових за нульовою ставкою ввізного мита.

Ринки сільськогосподарських товарів є найбільш захищеними в ЄС. Діюча середня ставка ввізного мита на сільськогосподарські товари становить в ЄС 13,7%, тоді як в Україні – 9,2%. Найвищий рівень тарифного захисту має ринок молока та молочних продуктів ЄС, де середній тариф становив 54,7%, тоді як в Україні – лише 10%. У результаті застосування тарифних квот максимальні тарифи на продукцію тваринного походження в ЄС перевищують 200% [9].

З 2016 р. частка Європейського Союзу в загальній торгівлі України постійно зростає: 41,5% від загального обсягу торгівлі товарами України. Водночас, експорт товарів у 2018р. склав \$20,2 млрд, а за 6 місяців 2019 р. – \$10,3 млрд. В українському експорті до ЄС переважає продукція чорної металургії, зернові культури, електричні машини, руди, жири та олії, деревина й вироби з деревини, енергетичні матеріали.

Станом на 22.08.2019 р. використовуються можливості безмитного експорту 31 із 40 тариф-

них квот. Повністю використано 9 тарифних квот на кукурудзу, мед, виноградний та яблучний соки, цукор, оброблені томати, оброблений крохмаль, пшеницю м'яку, пшеничне борошно та гранули, ячмінну крупу й борошно, вершкове масло та молочні пасти.

Отже запроваджені заходи митно-тарифного регулювання з Європейським союзом через встановлення тарифних квот дозволяють вітчизняним товаровиробникам експортувати зі зниженням загального мита. Наслідком цього є підвищення рівня конкурентоспроможності продукції на європейському ринку і загальний позитивний вплив на умови і обсяги торгівлі вітчизняними товарами.

Висновки і пропозиції. Результати проведеного аналізу дозволяють стверджувати, що найвищу фіскальну ефективність оподаткування зовнішньоекономічної діяльності має ПДВ із ввезених на митну територію товарів і послуг, що відіграє ключову роль у наповненні дохідної частини Державного бюджету України. Відношення надходжень ПДВ із ввезених на митну територію України товарів до загального обсягу податкових надходжень протягом 2013-2018 рр. становив в середньому 37,34%, а найвище значення цього показника було зафіксоване в 2017 році і склало 39,95%. Комплексність проведеного оцінювання продемонструвала, що майже половина податкових надходжень до бюджету формувалася за рахунок платежів від здійснення зовнішньоекономічної діяльності (42,5% у 2013 році та 49,03% у 2018 році).

Таким чином, в умовах поглиблення світової економічної інтеграції та імплементації Угоди про поглиблену та всеосяжну зону вільної торгівлі між Україною та ЄС, держава має приділяти відповідну увагу створенню якісно нової ефективної системи реалізації митних та податкових регуляторів, яка має базуватись на якісно новій парадигмі задоволення фіскальних потреб, враховуючи як інтереси держави, так і суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Список літератури:

1. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws>
2. Офіційний сайт Державної фіскальної служби. URL: <http://sfs.gov.ua/>
3. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
4. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-17 / (Ред. від 19.04.2018) / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
5. Офіційний сайт Національного банку України. URL: <http://www.bank.gov.ua>
6. Офіційний сайт Державної казначейської служби. URL: <https://www.treasury.gov.ua/>
7. «Ціна держави». URL: <http://cost.ua/>
8. Васиуренко В.О. Аналіз впливу фінансового регулювання на сталість зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики* : зб. наук. праць. Харків, 2009. Вип. 2(7). С. 37–42.
9. Оцінка впливу Угоди про асоціацію / ЗВТ між Україною та ЄС на економіку України : наукова доповідь / за ред. акад. НАН України В.М. Гейця, чл.-кор. НААН України, д-ра екон. наук Т.О. Осташко, чл.-кор. НАН України, д-ра екон. наук Шинкарук Л.В. ; НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозів. НАН України». Київ, 2014. 102 с.

References:

1. Legislation of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws>
2. Official website of State fiscal service of Ukraine. Available at: <http://sfs.gov.ua/>
3. Official website of State statistics service of Ukraine. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua>
4. Customs code of Ukraine, document № 4495-17. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
5. Official website of National Bank of Ukraine. Available at: <http://www.bank.gov.ua>
6. Official website of State treasury service. Available at: <https://www.treasury.gov.ua/>
7. "The Price of the State". Available at: <http://cost.ua/>
8. Vasiurenko, V.O. (2009). Analiz vplyvu finansovoho rehuliuвання na stalist zovnishnoekonomichnoi diialnosti subiektiv hospodariuvannya [Analysis of the impact from financial regulation on the sustainability of foreign economic activities of business entities]. *Financial-credit activity: problems of theory and science*, vol. 2, no. 7, pp. 37–42.
9. Heiets, V.M., Ostashko, T.O., & Shynkaruk, L.V. (2014). Otsinka vplyvu Uhody pro asotsiatsiiu / ZVT mizh Ukrainoiu ta ES na ekonomiku Ukrainy [Evaluation of impact from Association agreement / ZFT between Ukraine and EU on economy of Ukraine]. *NAS of Ukraine. SU "Institute of Economics and forecasting, NAS of Ukraine"*. Kyiv.