МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ТА МИТНОЇ СПРАВИ

КАФЕДРА МИТНОЇ СПРАВИ ТА ТОВАРОЗНАВСТВА

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЄКТ)
на тему: ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ЗЕД

Здобувач вищої освіти ІІ рівня, ІІ курсу, МММз-22-1 групи,
спеціальності 073 «Менеджмент»,
освітня програма «Менеджмент митної справи» _____ Жуковський Дмитро Святославович

Науковий керівник _____ Цимбалюк Світлана Ярославівна, к.е.н., доцент

Гарант освітньо-професійної Програми _____ Гребельник Олександр Петрович, д.е.н., проф.

Допущено до захисту за рішенням кафедри митної справи та товарознавства протокол від «04» 09 2024 р. № 2

Завідувач кафедри _____ Зубрицький Артур Ігорович, к. е. н.

Ірпінь – 2024

Реєстрація № 4 31.05.2024
(дата) (підпис відповідальної о

Результати перевірки до захисту
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис, прізвище, ініціал

(підпис, прізвище, ініціал

(підпис, прізвище, ініціали

Результат захисту 80 (вісім) 14.06.2024
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: (підпис) Л.В. Дебенко
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:
(підпис)
О.М. Гребенюк
(ініціали, прізвище)

(підпис) О.В. Нагнибіда
(ініціали, прізвище)

(підпис) Т.В. Мисьбенко
(ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10			
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5			
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25			
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10			
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**			
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	80		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
80	B	4 (добре)	14.01.2026	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

Навчально-науковий інститут економічної безпеки та митної справи

Кафедра митної справи та товарознавства

Спеціальність 073 «Менеджмент»

Освітня програма «Менеджмент митної справи»

Затверджую

Завідувач кафедри митної справи

та товарознавства____О. П. Гребельник

«___» _____ 2023 р.

Завдання на кваліфікаційну роботу

здобувачу вищої освіти

Жуковського Дмитра Святославовича

1. Тема кваліфікаційної роботи

Особливості оподаткування при здійсненні ЗЕД

2. Затверджена наказом ректора від «15» грудня 2022 р. №1289

Строк здачі закінченої роботи «02» грудня 2023 р.

Мета роботи – аналіз теоретичних засад оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, а також розробка пропозицій щодо підвищення його фіскальних ефектів та регулюючого потенціалу в Україні.

Об'єкт дослідження – оподаткування зовнішньоекономічної діяльності

Предмет дослідження - теоретичні, організаційно-економічні та науково-практичні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в контексті підвищення його ефективності.

Орієнтовна база дослідження - Державна митна служба України

Вихідні дані до роботи: митна статистика України, навчальна та наукова література за темою дослідження

3. Перелік графічного матеріалу: таблиці, рисунки, графіки.
4. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної ді
1.1 Зовнішньоекономічна діяльність як об'єкт оподаткування
1.2 Порівняльна характеристика оподаткування ЗЕД в різних країнах св
РОЗДІЛ 2. Практичні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної д
в Україні
2.1. Особливості оподаткування ЗЕД в Україні
2.2. Оцінка та аналіз фіскальної ефективності оподат
зовнішньоекономічної діяльності України
РОЗДІЛ 3. Удосконалення оподаткування зовнішньоекономічної діял
Україні
3.1.Напрями оптимізації оподаткування зовнішньоекономічної діял
Україні
3.2.Вектори удосконалення регулюючого потенціалу зовнішньоеко
діяльності в контексті забезпечення фіскальної ефективності в Україні

Календарний план виконання роботи

№	Назва етапів кваліфікаційної роботи (проєкту)	Строк виконання роботи	
		За планом	Ф
1	Вибір теми, вивчення літературних джерел, постановка проблеми та складання плану роботи	01.10.2022	01
2	Вибір та вивчення навчальної, наукової та методичної літератури за темою	02.11.2022	02
3	Видача завдання науковим керівником	22.02.2023	22
4	Підготовка першого розділу роботи та подання її керівнику	06.05.2023	06
5	Підготовка другого розділу роботи та подання її керівнику	02.09.2023	02.
6	Підготовка третього розділу роботи та подання її керівнику	03.10.2023	03.
7	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень керівника	23.11.2023	23.
8	Подання роботи для перевірки на наявність плагіату	02.12.2023	02.
9	Попередній захист роботи	21.12.2023	
10	Отримання відгуку керівника роботи	12.01.2024	
11	Отримання зовнішньої рецензії	20.01.2024	
12	Допуск роботи зав.кафедрою до захисту	26.01.2024	
13	Захист роботи	.02.2024	

Дата видачі завдання: «22» лютого 2023 р.

Науковий керівник кваліфікаційної роботи (проєкту) _____ (підпис) Цимбалюк С. Я..

Гарант освітньо-професійної програми _____ (підпис) Гребельник О. П.

Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Жуковський Д. С.

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Жуковського Дмитра Святославовича

на тему «Особливості оподаткування при здійсненні ЗЕД»

Робота виконана на актуальну тему і повноцінно розкриває зовнішньоекономічну діяльність, як важливу складову сучасної глобалізованої економіки і взаємодії країн на світовому ринку та низку її усталених елементів, таких як експорт та імпорт товарів, послуг, капіталу, технологій, а також інших форм міжнародного співробітництва.

У роботі відображені особливості оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Здійснено порівняльний аналіз оподаткування ЗЕД в різних країнах світу (США, ЄС, Китай), що надало змогу констатувати правомірні висновки і пропозиції щодо реформування вітчизняної податкової системи, а особливо системи оподаткування у сфері ЗЕД.

Робота виконана відповідно до методичних вимог, згідно до календарного плану з певним відставанням. У процесі роботи усувалися недоліки в аналітичній частині та редакційного характеру.

У цілому, мета роботи досягнена, за умови успішного захисту робота заслуговує хорошої оцінки та може бути представлена на захист перед екзаменаційною комісією.

Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Цимбалюк Світлана Ярославівна _____ _____
(підпис) (дата)

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Жуковського Дмитра Святославовича

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «14» 01 2024 №7 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри _____ Губричьшин В.І.

РЕЦЕНЗІЯ
на кваліфікаційну роботу (проєкт)
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
Жуковського Дмитра Святославовича
Особливості оподаткування при здійсненні ЗЕД

Актуальність теми зумовлена необхідністю активізації зовнішньоекономічної діяльності та оптимізації чинної системи її оподаткування, як важливих передумов успішної інтеграції України до Європейського Союзу, адже через зовнішні економічні зв'язки реалізується політика держави та її місце у світовій структурі поділу праці та розподілу капіталів.

Наукова новизна рецензованої роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та деталізації поняття об'єкт оподаткування ЗЕД за різними ознаками, а саме: відповідно до об'єкту ЗЕД, залежно від конкретного податку й юрисдикції та за видами податків, а також визначенні основних напрямів оптимізації оподаткування ЗЕД з урахуванням досвіду ЄС задля забезпечення фіскальної ефективності в Україні, що надало змогу сформувати матрицю податків у сфері ЗЕД залежно від інструментів оподаткування та визначити основні елементи інструментів оптимізації оподаткування.

Якість проведеного автором аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалів відповідає вимогам вищої школи до робіт такого гатунку. В роботі використано показники статистичних звітів та аналітичні дані митної статистики, проаналізовано динаміку та визначено основні тенденції розвитку ЗЕД за період з 2014 по 2022 роки та проблеми оподаткування ЗЕД. Матеріал гарно структурований і достатньо гарно представлений у 15 таблицях та 10 рисунках.

Пропозиції і висновки автора достатньо обґрунтовані та мають практичну цінність як для підприємств-суб'єктів ЗЕД, так і для органів державного управління, що реалізують податкову політику у сфері ЗЕД, зокрема для Державної податкової служби України, Державної митної служби України, а також для окремих підрозділів Міністерства фінансів України, що опікуються фіскальною ефективністю та наповненням бюджету держави.

Разом з тим у даній роботі є й певні недоліки, зокрема не висвітлено питання здійснення державного фінансового й митного контролю щодо правильності нарахування та повноти сплати податків у сфері ЗЕД.

Проте не зважаючи на певні недоліки робота «Особливості оподаткування при здійсненні ЗЕД» виконана на достатньо високому рівні, відповідає вимогам вищої школи й заслуговує на відмінну оцінку, а її автор Д.С. Жуковський на присвоєння кваліфікації «магістр» зі спеціальності 073 «Менеджмент»

Рецензент, доктор наук з державного управління,
професор, професор кафедри публічного
управління та митного адміністрування
Університету митної справи та фінансів Л.М.Івашова

Підпис Івашової Л.М. засвідчую
Начальник відділу кадрів

ННІ економічної безпеки та митної справи

Кафедра митної справи та товарознавства

ДОВІДКА

про перевірку курсової/випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Жуковський Дмитро Святославович

Курс/група_____МММз-22-1_____

Тема дипломної роботи

Особливості оподаткування при здійсненні ЗЕД

П.І.Б. наукового керівника

Цимбалюк Світлана Ярославівна

Дата захисту: 22.01.24

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100,00% Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень – посилання, цитування; і неправомірних запозичень – пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0,00%, цитат 4,02%.

Відповідальна особа за перевірку на кафедрі М. Іщук

АНОТАЦІЯ

Особливості оподаткування при здійсненні ЗЕД

Мета роботи пролягає в аналіз теоретичних засад оподаткування ЗЕД, а також розроблено пропозицій щодо підвищення її фіскальної ефективності на засадах удосконалення регулюючого потенціалу в Україні задля досягнення якої вирішено наступні завдання: розкриття економічної сутності зовнішньоекономічної діяльності як об'єкт оподаткування; здійснення порівняльного аналізу оподаткування ЗЕД в різних країнах світу; висвітлення особливостей оподаткування ЗЕД в Україні; проведення оцінювання та аналізу фіскальної ефективності оподаткування зовнішньоекономічної діяльності України; визначення основних напрямів оптимізації оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні; розробка концептуальних підходів та напрямів удосконалення регулювання ЗЕД в контексті забезпечення фіскальної ефективності в Україні.

Об'єктом дослідження є оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційно-економічні та науково-практичні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в контексті підвищення його ефективності.

Базою дослідження виступає Державна митна служба України.

За результатом дослідження сформульовані висновки та пропозиції, що мають ознаки наукової новизни та спрямовані на удосконалення та оптимізацію системи оподаткування ЗЕД в Україні та визначення основних напрямів та концептуальних засад удосконалення регулювання зовнішньоекономічної діяльності в контексті забезпечення фіскальної ефективності в Україні.

Одержані результати можуть бути використані митними органами, зокрема підрозділами що здійснюють регулювання та контроль митної вартості, митних платежів, митного контролю та аудиту, а також іншими державними інституціями, що виконують функції регулювання та контролю у сфері ЗЕД.

Кваліфікаційна робота містить 90 сторінок, 15 таблиць та 10 рисунків. список використаних джерел з 54 найменування, 1 додатку.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, митне регулювання, оподаткування ЗЕД, митно-тарифне регулювання, преференційні ставки мита, ПДВ, акцизний збір, фіскальна ефективність, фіскальна безпека.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2023 р.

Рік захисту роботи – 2024 р.

ABSTRACT

Peculiarities of taxation when carrying out foreign exchange

The purpose of the work lies in the analysis of the theoretical foundations of foreign economic activity taxation, as well as proposals for increasing its fiscal efficiency on the basis of improving the regulatory potential in Ukraine, in order to achieve which the following tasks have been solved: disclosure of the economic essence of foreign economic activity as an object of taxation; carrying out a comparative analysis of foreign currency taxation in different countries of the world; coverage of the peculiarities of foreign exchange taxation in Ukraine; assessment and analysis of the fiscal efficiency of taxation of Ukraine's foreign economic activity; determination of the main areas of optimization of taxation of foreign economic activity in Ukraine; development of conceptual approaches and directions for improvement of foreign exchange regulation in the context of ensuring fiscal efficiency in Ukraine.

The object of the study is the taxation of foreign economic activity.

The subject of the research is theoretical, organizational-economic and scientific-practical aspects of taxation of foreign economic activity in the context of increasing its efficiency.

The basis of the study is the State Customs Service of Ukraine.

Based on the results of the research, conclusions and proposals are formulated that have signs of scientific novelty and are aimed at improving and optimizing the system of taxation of foreign economic activity in Ukraine and determining the main directions and conceptual foundations of improving the regulation of foreign economic activity in the context of ensuring fiscal efficiency in Ukraine.

The obtained results can be used by customs authorities, in particular, units that carry out regulation and control of customs value, customs payments, customs control and audit, as well as other state institutions that perform functions of regulation and control in the field of foreign trade.

The qualification paper contains 90 pages, 15 tables and 10 figures. list of used sources with 54 names, 1 appendix.

Key words: foreign economic activity, customs regulation, foreign exchange taxation, customs tariff regulation, preferential duty rates, VAT, excise duty, fiscal efficiency, fiscal security.

The year of performance of the qualification work is 2023.

The year of job protection is 2024.

ЗМІСТ

ВСТУП 8

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 12

1.1. Зовнішньоекономічна діяльність як об’єкт оподаткування 12

1.2. Порівняльна характеристика оподаткування ЗЕД в різних країнах світу 25

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ 35

2.1. Особливості оподаткування ЗЕД в Україні 35

2.2. Оцінка фіскальної ефективності оподаткування ЗЕД в Україні 47

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ 57

3.1. Напрями оптимізації оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні з урахуванням досвіду ЄС 57

3.2. Удосконалення регулювання ЗЕД в контексті забезпечення фіскальної ефективності в Україні 66

ВИСНОВКИ 78

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 85

ДОДАТКИ 90

ВСТУП

Актуальність теми дослідження обумовлена необхідністю удосконалення системи митного оподаткування України в умовах посилення інтеграційних процесів. Це пов’язано не лише з тим, що експорт та імпорт товарів становлять вагому частину валового внутрішнього продукту в економіці країн, але й тому, що податки та платежі від зовнішньоекономічної діяльності формують значну частину бюджету України, зокрема, у 2021 р. – останній звітний передвоєнний рік, податкові надходження від операцій у сфері ЗЕД склали більше від 38 % від загальної суми доходів бюджету. Соціально-економічний розвиток у країнах, які будують ринкову економіку, до яких належить і Україна, засвідчив різний рівень митного податкового регулювання та контролю і ролі, яка їм відводилась державою у межах реалізації податкової та митної політики. Очевидним є й те, що сучасні економічні реформи, до яких належить й реформування митної та податкової служби, повинні набувати нового змісту й сприяти формуванню ефективного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. При цьому варто враховуючи особливості функціонування економіки в умовах воєнного часу, перспективи соціально-економічного розвитку України в післявоєнний період, рівень конкурентоспроможності реального сектору економіки на світовому ринку, інвестиційний клімат та інноваційні можливості держави.

Для України нагальною потребою виступає покращення інвестиційного клімату в Україні за рахунок спрощення правил і процедур функціонування податкової і митної системи у контексті адміністрування податків, а також створення умов для забезпечення наповнення бюджету 2024 р., адаптації національної податкової та митної сфер до норм європейського законодавства.

У дослідженнях, які проводять вітчизняні вчені традиційно аналізуються інструменти, структура та механізми функціонування національних і міжнародних систем державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, але

недостатньо відображаються питання розвитку системи митного оподаткування, як складової реформування митної служби та забезпечення фіскальної ефективності.

Наразі існує багато наукових досліджень відомих зарубіжних економістів-вчених стосовно регулювання та оподаткування ЗЕД, зокрема це праці: Р. Вернона, Д. Кейнса, П. Кругмана, С. Ліндера, А. Маршала, Дж. Мілля, Б. Оліна, М. Познера, Д. Рікардо, А. Сміта, А. Файоля, Ф. Хекшера та інших. Різні аспекти митного оподаткування ЗЕД розкриті у працях таких українських науковців: В. Андрущенка, О. Борисенко, І. Бережнюка, І. Бураковського, А. Войцещука, М. Дем'яненка, О. Гребельника, Ю. Іванова, С. Кваші, А. Кредісова, А. Крисоватого, П. Лайка, І. Лютого, П. Мельника, Т. Микитенко, В. Науменка, П. Пашка, Л. Пісьмаченко, Р. Саблука, В. Сіденка, В. Сутормінної, В. Федосова, А. Філіпенка, В. Ченцова, П. Юр'євої та інших. Водночас малодослідженими залишаються питання реформування митного оподаткування як складової державної митної справи в контексті забезпечення фіскальної ефективності. Актуальність і вагомість зазначених проблем, необхідність їхнього вирішення зумовили вибір теми магістерської роботи й окреслили коло питань, які в ній розглянуто

Мета роботи пролягає в здійсненні аналізу теоретичних засад оподаткування ЗЕД, а також розроблені пропозицій щодо підвищення її фіскальної ефективності на засадах удосконалення регулюючого потенціалу в Україні.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань теоретичного та прикладного характеру:

Завданнями роботи є:

- розкриття економічної сутності зовнішньоекономічної діяльності як об'єкт оподаткування;
- здійснення порівняльного аналізу оподаткування ЗЕД в різних країнах світу;

- висвітлення особливостей оподаткування ЗЕД в Україні;
- проведення оцінювання та аналізу фіскальної ефективності оподаткування зовнішньоекономічної діяльності України;
- визначення основних напрямів оптимізації оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні;
- розробка концептуальних підходів та напрямів удосконалення регулювання ЗЕД в контексті забезпечення фіскальної ефективності в Україні.

Об’єктом дослідження є оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційно-економічні та науково-практичні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в контексті підвищення його ефективності.

Методи дослідження. Теоретико-методологічна основа дослідження базується на діалектичному методі наукового пізнання, системному підході до вивчення процесів митного оподаткування, сучасних теоріях менеджменту та державного управління. Магістерська робота виконана з використанням як загальнонаукових, так і спеціальних методів та прийомів, зокрема: теоретичного узагальнення, наукової абстракції, методів індукції та дедукції, історичного методу – для визначення економічної сутності митного оподаткування; методів аналізу і синтезу, статистичних прийомів групування, динамічних порівнянь, графічного зображення.

Інформаційну базу магістерської роботи становлять статистичні дані Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби статистики України, положення, нормативно-правові акти національного та зарубіжного законодавства з питань митного податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, періодичні видання, наукові збірники, матеріали науково-практичних конференцій, монографії та друковані праці українських і зарубіжних учених.

Наукова новизна магістерського дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та деталізації поняття об’єкт оподаткування ЗЕД за різними ознаками, а саме: відповідно до об’єкту ЗЕД, залежно від конкретного податку й юрисдикції та за видами податків, а також визначенні основних напрямів оптимізації оподаткування ЗЕД з урахуванням досвіду ЄС задля забезпечення фіскальної ефективності в Україні, що надало змогу сформувати матрицю податків у сфері ЗЕД залежно від інструментів оподаткування та визначити основні елементи інструментів оптимізації оподаткування

Практичне значення одержаних результатів. Удосконалення митного та податкового законодавства в частині реформування митного оподаткування та приведення законодавства у відповідність до міжнародних правових норм.

Логіка проведеного дослідження зумовила структуру роботи: вступ, три розділи, висновки, загальний обсяг яких складає 90 сторінок. Список використаних джерел містить 54 найменування. У роботі вміщено 10 рисунків та 15 таблиць. Положення основного тексту доповнює матеріал, викладений у 1 додатку.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Зовнішньоекономічна діяльність як об’єкт оподаткування

У сучасних умовах активізації процесів інтеграції й глобалізації зовнішньоекономічна діяльність країн є системою соціально-економічних відносин, що складаються при обміні ресурсами всіх видів між державами та її суб'єктами господарювання, що виходять за межі однієї країни та регулюються як на державному, так і на наддержавному рівнях.

Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) включає в себе всі економічні відносини та операції, що виникають між суб'єктами різних країн у процесі міжнародного обміну товарами, послугами та капіталом. Однак перш ніж розглядати питання оподаткування зовнішньоекономічної діяльності варто визначитися з сутністю поняття «зовнішньоекономічна діяльність», адже ні у законодавстві, ні в науковій літературі немає однозначності в цьому питанні.

Так, у Господарському кодексі України (далі ГКУ) відповідно до ст. 377 визначено, що «зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном та/або робочою силою» [1]. Але відповідно до п.8 ст.1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» (далі ЗУ про ЗЕД) , це поняття окреслене як «діяльність суб’єктів господарської діяльності України та іноземних суб’єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами» [2]. Тобто є два підходи, які висвітлюють особливості

віднесення господарських операцій до сфери зовнішньоекономічної діяльності: перший акцентує увагу на перетині майна та /або робочої сили митного кордону України; натомість другий акцентується на взаємовідносинах між іноземними суб'єктами та суб'єктами господарювання України. Вважаємо, що тут існує певна правова колізія, адже ознака перетину митного кордону притаманна лише для товарів, транспортних засобів та робочої сили, але у сфері ЗЕД задіяні ще й фінансові капітали та об'єкти інтелектуальної власності, що не знайшло відображення у визначенні Господарського кодексу України.

При цьому в Юридичній енциклопедії під редагуванням Ю.С. Шемшученко [3] спираючись на визначення в ЗУ «Про ЗЕД» та в ГКУ наводяться поняття «зовнішньоекономічна діяльність» тотожне визначенню ст.1. ЗУ «Про ЗЕД», та «зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів ЗЕД» - повторює визначення ГКУ.

Серед науковців, також немає одностайності у визначенні цього поняття одні з них вважають, що будь-які взаємовідносини будуються в процесі здійснення між суб'єктами операцій, які взаємовигідні та формують відповідну сферу їх діяльності [4]. Інші наголошують, що «як економічна категорія зовнішньоекономічна діяльність – це вид господарської діяльності суб'єкта господарювання, яка юридично пов'язана з іноземним суб'єктом (суб'єктами), що здійснюється за межами або в межах національного митного простору, та спрямована на отримання економічної вигоди за допомогою поєднання факторів виробництва в процесі розробки та реалізації програми виходу на зовнішні ринки та проведення на них виробничої, збутової, інвестиційної, кредитної та іншої діяльності, результати якої призначені для реалізації на закордонному ринку» [5].

Часто в працях науковців з економіки та державного управління [6, 7, 8] зовнішньоекономічну діяльність відносять до традиційних функцій держави. У їх працях наголошується, що зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) - це сукупність економічних відносин, що виникають між суб'єктами господарювання різних країн в процесі міжнародної торгівлі товарами та послугами. При цьому в

першому томі Митної енциклопедії Л.М. Івашова наголошує, що «…у науковій літературі та нормативно-правових документах України наразі не має однозначного тлумачення визначення поняття «зовнішньоекономічні відносини» [9, с. 297]. Адже часто поняття зовнішньоекономічні відносини ототожнюється або підміняється поняттями «зовнішньоекономічна діяльність» та «зовнішньоекономічна політика». Далі авторка розмежовує ці поняття та визначає що:

– зовнішньоекономічні відносини – це сукупність економічних зв'язків та контактів між суб'єктами ЗЕД, які формуються під впливом зовнішньоекономічної політики держави;

– зовнішньоекономічна політика – діяльність державних законодавчих та виконавчих органів спрямована на формування ефективних економічних відносин держави на міжнародній арені;

– зовнішньоекономічна діяльність – спосіб реалізації зовнішньоекономічної політики держави шляхом здійснення вітчизняними та іноземними суб'єктами господарювання певних дій направлених на матеріалізацію зовнішньоекономічних відносин [9 с. 297].

На розвиток даного підходу, в цьому ж виданні, різні автори визначають окремо поняття зовнішньоекономічна політика та зовнішньоекономічна діяльність. Так, О.П. Гребельник надає наступне визначення «зовнішньоекономічна політика – політика держави, що регулює усі форми зовнішньоекономічних зав'язків і визначає режим їх здійснення, включаючи експорт і імпорт товарів, послуг, капіталів, робочої сили, руху валюти тощо» [10, с. 296]. А за визначенням Ю.Є. Петруні та К.І.Новікової, чітко артикульовано, що «зовнішньоекономічна діяльність – процес взаємодії суб'єктів підприємницької діяльності різних країн світу, що будується на принципах реалізації економічних інтересів сторін, досягненні взаємної економічної вигоди, дотримання положень міжнародного права» [11, с. 295]. Зважаючи на вищевикладене можемо зробити

висновок, що зовнішньоекономічна діяльність є багатоплановим процесом, що в себе включає експорт та імпорт товарів, послуг, капіталу, технологій, а також інші форми міжнародного співробітництва.

Таким чином, узагальнимо – ЗЕД є важливою складовою сучасної глобалізованої економіки і взаємодії країн на світовому ринку, яка у свою чергу складається з низки усталених елементів, що розкривають її зміст. До основних елементів зовнішньоекономічної діяльності на сучасному етапі розвитку зовнішньоекономічних відносин включають такі основні складові (Табл.1.1.):

Таблиця 1.1.

Об’єкти ЗЕД та їх основні риси

Об’єкт ЗЕД	Характеристика об’єкту ЗЕД
Експорт та імпорт товарів і послуг	Країни здійснюють обмін товарами та послугами, щоб задовольняти свої внутрішні потреби та забезпечувати різноманіття товарів та послуг
Капітал / Інвестиції	Країни можуть залучати іноземні інвестиції або вкладати свій капітал у проекти за кордоном. Це може бути як прямі інвестиції (наприклад, створення філії чи підприємства за кордоном), так і портфельні інвестиції (інвестування в цінні папери інших країн).
Міжнародний обмін технологіями та ноу-хау	Країни співпрацюють у сфері передачі технологій та знань для підвищення ефективності виробництва.
Фінансові операції	Включає обмін валютою, здійснення фінансових транзакцій та інші операції, пов'язані з фінансовими ринками.

Джерело: складено автором

Кожен з вищеозначених об’єктів має достатньо складну структуру. Тож зупинимося на них більш докладно.

Експорт та імпорт товарів і послуг є важливими складовими економічних відносин між країнами. Ці процеси сприяють обміну товарами та послугами між різними регіонами світу, що сприяє розвитку та підтримці глобальної економіки. Так, експорт - це процес продажу товарів чи послуг за межі власної країни з метою збільшення прибутків країни, розширення ринків збуту для внутрішніх виробників та підвищення загального економічного розвитку. Імпорт - це на противагу експорту придбання товарів чи послуг іншими країнами. При цьому головною

метою імпорту є забезпечення власного ринку товарами, які відсутні чи обмежені на внутрішньому ринку. Імпорт також може забезпечити доступ до нових технологій та ресурсів. Унаслідок експортно-імпортних операцій необхідно намагатися досягти балансу торгівлі, адже якщо вартість експорту перевищує вартість імпорту, то говорять про додатній баланс торгівлі, позитивне зовнішньоторговельне сальдо, – це економічна перевага. Зворотна ситуація називається від'ємним балансом торгівлі, негативним сальдо балансу або дефіцитом, що є характеристикою економічних негараздів у сфері ЗЕД. Зауважимо, що окрім торгівлі товарами, країни також обмінюються різноманітними послугами, такими як фінансові, консультаційні, транспортні та інші. Також важливе місце у сфері ЗЕД займають: тарифи – вартісні обмеження на ввезення та вивезення товарів, які можуть бути у вигляді мит, обмежень або квот; бар'єри - інші обмеження, такі як технічні стандарти, норми якості та інші правила, які можуть ускладнити торгівлю; міжнародні угоди про вільну торгівлю за якими країни можуть укладати угоди про вільну торгівлю, щоб зменшити тарифні бар'єри та сприяти вільному руху товарів і послуг. Експорт та імпорт впливають на економічний розвиток країн, сприяють обміну ресурсами та технологіями, а також сприяють зміцненню міжнародних економічних зв’язків. Однак управління цими процесами вимагає уваги до балансу, ефективного митного регулювання та стратегічного планування для забезпечення сталого економічного зростання.

Капітал та інвестиції у сфері ЗЕД можуть включати в себе різні види вкладень та фінансування, спрямовані на розвиток міжнародної торгівлі, інвестицій та інших форм зовнішньоекономічних відносин. Основні вкладення капіталу та інвестицій у цьому контексті відбуваються за такими напрямами:

1) Інвестиції в експортно-імпортні операції: підприємства можуть вкладати кошти в розвиток експортних та імпортних операцій, включаючи розширення

асортименту продукції для експорту, удосконалення логістичних процесів та покращення маркетингових стратегій.

2) Створення та розвиток міжнародних підприємств: інвестори можуть створювати чи розвивати підприємства з метою виробництва товарів чи послуг для експорту на зовнішні ринки або для участі в ланцюгах постачання.

3) Інвестиції в інфраструктуру та логістику: залучення капіталу для розвитку транспортних, логістичних та комунікаційних інфраструктур може поліпшити здатність країни до зовнішньої торгівлі та інвестицій.

4) Фінансування міжнародних проектів: інвестори можуть надавати фінансову підтримку для реалізації міжнародних проектів, таких як інфраструктурні будівництва, енергетичні проекти та інші спільні підприємства.

5) Формування та розвиток торговельних мереж: капітал може вкладатися в розвиток торговельних мереж, включаючи створення дистриб'юторських партнерств, франчайзингові операції та інші форми співпраці з місцевими та іноземними партнерами.

6) Інвестиції у технологічний розвиток: вкладення в дослідження та розвиток можуть сприяти створенню інноваційних продуктів та технологій, що підвищать конкурентоспроможність на зовнішніх ринках.

7) Участь у міжнародних інвестиційних проектах: інвестори можуть брати участь у міжнародних інвестиційних проектах, спрямованих на розвиток певних галузей економіки чи регіонів.

Успішне привертання капіталу та інвестицій у сфері зовнішньоекономічної діяльності вимагає стабільності в правовому середовищі, ефективного управління ризиками та стратегічного планування для максимізації вигод для всіх сторін.

Міжнародний обмін технологіями та ноу-хау в сфері ЗЕД є важливим елементом розвитку та співпраці між країнами. Цей обмін сприяє підвищенню ефективності виробництва, розвитку інновацій та зміцненню міжнародних

економічних відносин. Ключові елементи міжнародного обміну технологіями та ноу-хау у зовнішньоекономічній діяльності наступні:

1) Ліцензійні угоди та франчайзинг: суб'єкти ЗЕД можуть укладати ліцензійні угоди або використовувати франчайзинг для передачі технологій та ноу-хау іншим компаніям в інших країнах. Це дозволяє компаніям розширювати свій вплив на нові ринки.

2) Технологічні партнерства та співпраця: компанії можуть укладати партнерські угоди для спільного розвитку та використання технологій. Це може включати спільне дослідження та розробку нових продуктів чи послуг.

3) Міжнародні дослідницькі та розробницькі центри: учасниками ЗЕД можуть створювати міжнародні дослідницькі центри для спільної роботи над інноваційними проектами та обміну технологічними знаннями.

4) Участь у міжнародних конференціях та виставках: це дозволяє компаніям демонструвати свої технології та ноу-хау, а також встановлювати контакти з іншими партнерами та інноваторами.

5) Трансфер технологій через глобальні корпорації, що можуть трансферувати технології та ноу-хау від одного підрозділу до іншого в різних країнах, використовуючи внутрішні ресурси.

6) Участь у міжнародних дослідницьких проектах з партнерами з інших країн може призвести до обміну технологіями та ноу-хау.

7) Створення глобальної мережі підприємств, що у межах своєї мережі підприємств, обмінюючться технічними знаннями та інноваціями між своїми виробничими підрозділами в різних країнах.

8) Урядова підтримка та стимулювання, що предбачає фінансову підтримку, податкові пільги чи інші стимули для компаній, які активно залучаються у міжнародний обмін технологіями.

Міжнародний обмін технологіями може сприяти розвитку інновацій, підвищенню конкурентоспроможності та створенню нових можливостей для

розвитку бізнесу. Успішна реалізація таких обмінів вимагає ефективного управління інтелектуальною власністю, взаєморозуміння між партнерами та відповідальності у сфері безпеки і конфіденційності.

Фінансові операції у сфері ЗЕД включають в себе різноманітні фінансові транзакції та операції, пов'язані з міжнародною торгівлею товарами та послугами, інвестиціями, обміном валют та іншими фінансовими аспектами між країнами, зокрема: міжнародні платіжні операції – це операції, пов'язані з переказом грошей чи іншими засобами платежу між учасниками міжнародної торгівлі: експортно-імпортні фінансові послуги коли банки та фінансові установи надають фінансові послуги, спеціально призначені для підтримки експортерів та імпортерів, такі як фінансування та гарантії платежів; комерційні кредити та лізинг для фінансування експортно-імпортних операцій та інвестицій; валютний обмін (FOREX) – країни здійснюють валютний обмін для забезпечення ліквідності та оптимізації умов оплати в міжнародних угодах.; форвардні та ф'ючерсні угоди – ці фінансові інструменти дозволяють захистити себе від коливань валютних курсів та інших фінансових ризиків; міжнародні інвестиції, що включають прямі інвестиції, портфельні інвестиції та інші форми вкладень в економіку інших країн; проектне фінансування – фінансування великих міжнародних проектів, таких як інфраструктурні будівництва чи видобуток природних ресурсів; страхування та гарантії для захисту від різних ризиків, таких як ризик неплатежу чи ризик втрати в результаті непередбачуваних обставин; операції з експортно-імпортним фінансуванням, що включають у себе операції зі структуруванням фінансових угод, що допомагають забезпечити ефективне фінансування міжнародної торгівлі; міжнародні бюджети та фінансові програми коли уряди та міжнародні організації можуть використовувати бюджети та фінансові програми для підтримки розвитку економіки та стимулювання міжнародної торгівлі. Загалом, фінансові операції в зовнішньоекономічній діяльності вимагають уважного управління ризиками, знань валютних ринків, вміння враховувати різноманітні правові та регуляторні

вимоги різних країн, а також гнучкість у реагуванні на зміни в економічному середовищі.

Підсумовуючи вважаємо за необхідне наголосити на тому, що зовнішньоекономічна діяльність є важливим елементом економічного розвитку, адже вона сприяє розширенню ринків, збільшенню конкуренції, обміну ресурсами та інноваціями між країнами. Також, як зазначають В.Ф. Тищенко та В.М. Остапенко [12] ЗЕД має суттєвий вплив на розвиток національної економіки, що структурно представлено на рисунку 1.1.

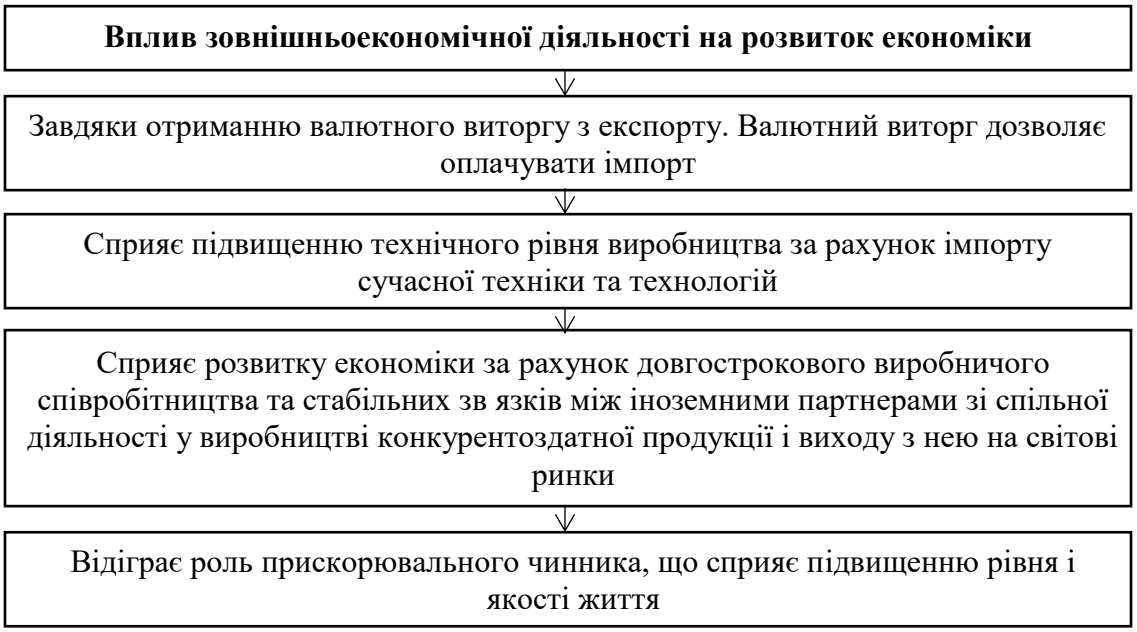


Рис. 1.1. Роль зовнішньоекономічної діяльності у розвитку національної економіки *Джерело: [12, с.10]*

Однак вона також може стикатися з викликами, такими як торговельні конфлікти, нерівномірність вигод від глобалізації та інші економічні та політичні проблеми, зокрема з недосконалістю митного регулювання та митного контролю, що негативно впливає на фіскальні показники та формування бюджету держави. .

Залежно від об’єкта ЗЕД, відповідно до положень національного законодавства, зокрема податковим та митними кодексами, визначається об’єкт оподаткування. Загалом згідно з положеннями Податкового кодексу України [13] термін «об'єкт оподаткування» статтею 7 включено до основних елементів

системи оподаткування, але чітко не визначений й надалі часто перегукується з терміном «база оподаткування». Проте у словнику фінансово-правових термінів за загальною редакцією Л. К. Воронової визначено, що об’єкт оподаткування – це «майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об’єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов’язує виникнення у платника податкового обов’язку» [14, с.331]. Інакше говорячи це той процес чи вид діяльності, яка підлягає оподаткуванню, тобто до якого застосовуються податкові ставки та правила збору податків чи платежів, що визначені чинним законодавством.

При цьому статтею 11 ЗУ «Про ЗЕД» встановлено принципи оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а саме:

- Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;

- ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України;

- рівень оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самоокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою бездефіцитності платіжного балансу України;

- стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менш як 5 років;

- забороняється встановлювати інші податки, крім тих, що затверджені Верховною Радою України;

- ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку;

- заохочення експорту готової продукції [2, ст. 11].

У зовнішньоекономічній діяльності можуть бути оподатковані різноманітні

види операцій та діяльності. Ось деякі можливі види та об’єкти оподаткування, зважаючи на означені вище об’єкти ЗЕД (рис. 1.2.):

1. **Експорт та імпорт товарів:**	
	• *Приклад:* Країна може оподатковувати прибуток, отриманий від експорту чи імпорту товарів.
2. **Міжнародна торгівля послугами:**	
	• *Приклад:* Податок на прибуток від послуг, наданих чи отриманих з іншої країни.
3. **Інвестиції та діяльність підприємств за кордоном:**	
	• *Приклад:* Оподаткування прибутку від операцій, пов'язаних із спільними підприємствами чи філіями за кордоном.
4. **Трансфертне ціноутворення:**	
	• *Приклад*: Оподаткування прибутку, який виникає в результаті трансферту товарів, послуг, чи інтелектуальної власності між підрозділами одного підприємства в різних країнах.
5. **Фінансові операції:**	
	• *Приклад:* Податок на прибуток від операцій з обміну валют, відсотків, торгівлі цінними паперами тощо.
6. **Митні зобов'язання:**	
	• *Приклад:* Сплата мита при імпорті та експорті товарів.
7. **Оподаткування капіталовкладень:**	
	• *Приклад:* Податок на прибуток від операцій з продажу чи приросту вартості капіталовкладень за кордоном.
8. **Оподаткування нерухомості та активів за кордоном:**	
	• *Приклад:* Податок на прибуток від оренди чи продажу нерухомості, а також інших активів за кордоном

Рис. 1.2. Об’єкти оподаткування відповідно до об’єктів ЗЕД

Також, необхідно враховувати, що об’єкт оподаткування у зовнішньоекономічній діяльності визначає ті суб’єкти чи операції, які підпадають під оподаткування в контексті міжнародних економічних відносин.

Об’єкти оподаткування можуть бути різними у кожній конкретній ситуації та залежать від законодавства та податкових політик кожної країни. Управління оподаткуванням у зовнішньоекономічній діяльності вимагає уважного аналізу юрисдикцій, планування та врахування податкових наслідків при прийнятті рішень.

Об’єкти оподаткування можуть різнитися залежно від конкретного податку та юрисдикції та включають наступні види (рис.1.3.):

1. **Товари та послуги:**
   - Зазвичай, оподаткування виникає при експорті та імпорті товарів і послуг. Це може включати податки на додану вартість (ПДВ), мита, акцизи та інші податки.
2. **Доходи від міжнародних операцій:**
   - Прибуток, отриманий від ЗЕД, також може бути об'єктом оподаткування. Це може включати оподаткування прибутку від експорту товарів, надання послуг, інвестиційні доходи тощо.
3. **Інвестиції та фінансові операції:**
   - Деякі форми оподаткування можуть стосуватися міжнародних інвестицій, таких як податок на прибуток від іноземних інвестицій, податок на капіталовкладення або податок на дивіденди.
4. **Валютні операції:**
   - У багатьох випадках, операції з обміну валют та інші фінансові транзакції можуть підпадати під оподаткування.
5. **Вивезення капіталу:**
   - У окремих випадках вивезення капіталу або припинення діяльності в іноземній країні може впливати на об'єкти оподаткування, зокрема на подок на прибуток.
6. **Податки на активи та майно за кордоном:**
   - Деякі країни можуть оподатковувати активи або майно, розташоване за їх межами.
7. **Податки на транснаціональні корпорації:**
   - Запровадження податкових зобов'язань для міжнародних корпорацій та груп підприємств може стати об'єктом оподаткування.
8. **Податки на вивезення валютних доходів:**
   - Деякі країни можуть оподатковувати доходи, одержані в іноземній валюті та виведені за межі країни.
9. **Оподаткування трансграничних операцій між пов'язаними особами:**
   - Регулювання оподаткування операцій між пов'язаними особами може бути важливим аспектом у сфері ЗЕД.

Рис. 1.3. Об’єкти оподаткування залежно від конкретного податку та юрисдикції

Якщо характеризувати об’єкт оподаткування зовнішньоекономічної діяльності з огляду на види податків та платежів, то доцільно згрупувати їх наступним чином (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Об’єкти оподаткування ЗЕД за видами податків та платежів

Види податків	Особливості справляння податків у сфері ЗЕД
Мита і податки на ввіз/вивіз.	Країни можуть встановлювати мита (митні збори) та податки на ввезені товари для регулювання обсягів торгівлі та захисту внутрішнього виробництва
Податок на прибуток від ЗЕД	Прибуток, отриманий від міжнародних операцій, може підлягати оподаткуванню.
Податки на оборот зовнішньоторговельних операцій:	Країни можуть встановлювати податки на оборот або визначати ставки податків для підприємств, які здійснюють зовнішньоторговельну діяльність.
Податки на додану вартість (ПДВ)	При реалізації товарів та послуг можуть застосовуватися податки на додану вартість т
Акцизи та спеціальні податки	Деякі країни можуть встановлювати акцизи чи спеціальні податки на конкретні товари або послуги, що імпортуються чи експортуються
Податки на нерухомість та інші активи:	Деякі країни можуть оподатковувати нерухомість чи інші активи, пов'язані з зовнішньоторговельною діяльністю.
Податки на фінансові операції:	Деякі країни можуть встановлювати податки на фінансові операції, пов'язані з міжнародними транзакціями.

Джерело: Складено автором

Об’єкти оподаткування можуть різнитися в залежності від конкретної країни та податкового законодавства. Для зовнішньоекономічної діяльності важливо враховувати міжнародні податкові угоди, податкові ставки та правила, які регулюють податковий режим для різних видів операцій та суб’єктів, що беруть участь в зовнішньоекономічних відносинах.

Для ефективного впровадження систем оподаткування в зовнішньоекономічній сфері важливо враховувати міжнародні правила та угоди, щоб уникнути конфліктів і забезпечити рівень конкурентоспроможності для підприємств у міжнародному ринковому середовищі. Тому доцільно дослідити особливості оподаткування зовнішньоекономічної діяльності у різних країнах

світу, а також зважаючи на те, що Україна все більше наближається до моменту вступу до ЄС варто більш детально висвітлити досвід країн-членів ЄС у цій сфері.

1.2. Порівняльна характеристика оподаткування ЗЕД в різних країнах світу

Оскільки ЗЕД є важливою складовою економічного розвитку країн і впливає на їхню фінансову стабільність, багато країн встановлюють систему оподаткування для регулювання та забезпечення доходів від цих видів діяльності.

Системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в різних країнах світу можуть значно відрізнятися через різні фіскальні політики, економічні стратегії та міжнародні домовленості. Нижче наведено загальний огляд особливостей оподаткування ЗЕД в деяких країнах (табл. 1.3):

Таблиця 1.3.

Особливості оподаткування ЗЕД в різних країнах світу

Країна	Особливості оподаткування
Сполучені Штати Америки (США)	В США прибуток, отриманий від зовнішньоекономічної діяльності, підлягає оподаткуванню згідно з федеральним податковим законодавством. Крім того, в окремих штатах існують деякі податки на імпорт і експорт, але ставки оподаткування можуть оперативно змінюватися повноважними законодавчими органами [15, 16].
Європейський Союз (ЄС)	Країни ЄС мають спільну митну політику, але податкове законодавство є національним. Директивою Ради ЄС прийняті особливі правила з адміністрування ПДВ та акцизу. Оподаткування ЗЕД різне в кожній країні і має свої ставки податків та перелік пільг [16 - 20].
Китай	Китай має свою систему податків на зовнішньоторговельні операції. Підприємства можуть оплачувати податок на прибуток від міжнародної діяльності, а також мита та інші збори на митницях [16, 21].
Індія	В Індії оподаткування ЗЕД включає індивідуальний прибутковий податок за визначенням, податок на прибуток, мита, інтегральний податок на товари і послуги (GST), податок на прибуток корпорацій, експортні пільги тощо [21]
Швейцарія	Швейцарія відома своєю нейтральною фіскальною політикою. Тут існують податки: на прибуток, ПДВ, акцизи, податок з джерела, податкові пільги, а також деякі кантональні податки з корпорацій, але мита традиційно досить низькі [22]
Сінгапур:	Сінгапур використовує привабливу фіскальну політику для залучення зовнішніх інвестицій (ставки податку на корпорації є одними з найнижчих у світі, відсутній податок на дивіденди) [23, 24].
Бразилія:	Бразилія застосовує податки та збори до імпортної продукції, зокрема податок на імпорт (IP), податок на промислову продукцію (IPI), податок на обіг товарів та послуг (ICMS), податки на Програму соціальної інтеграції (PIS) та Внесок для фінансування соціальної захисту та інші податки (COFINS), мита, а також нетарифні бар'єри й антидемпінгові заходи [25].

Джерело: Складено автором

Це лише загальний огляд і реальна система оподаткування може бути дуже складною та змінюватися відповідно до політичних, економічних та правових змін у кожній конкретній країні. При вивченні питань оподаткування ЗЕД важливо враховувати конкретні податкові закони та правила кожної окремої країни.

Так, в США оподаткування ЗЕД передбачає нарахування податків і платежів з експортно-імпортних операцій, міжнародних інвестицій, а також інших фінансових та комерційних транзакцій між США та іншими країнами. Нижче наведемо деякі аспекти оподаткування в контексті ЗЕД в США (табл.1.4):

Таблиця 1.4.

Особливості оподаткування ЗЕД в США

Вид податку	Застосування податку
Податок на прибуток	Підприємства, що здійснюють ЗЕД, оподатковуються на прибуток, отриманий в результаті міжнародних транзакцій. Податкова база та ставки податку на прибуток можуть варіюватися в залежності від типу операцій та структури підприємства
Мита та інші митні обов'язки	Мита можуть бути застосовані до товарів, які ввозяться або експортуються з/в США. Мита та інші митні обов'язки визначаються національними та міжнародними торговельними угодами. Оподаткування може визначатися в митниці при розміщенні товарів під митним контролем.
Податок на додану вартість (ПДВ)	В США відсутня загальна система ПДВ, але деякі штати можуть застосовувати подібні податки на рівні штату.
Податок на дивіденди та відсотки:	Доходи від дивідендів та відсотків, отримані від іноземних джерел, можуть підпадати під оподаткування в США. Проте можуть застосовуватися різні конвенції про уникнення подвійного оподаткування для запобігання подвійному оподаткуванню
Податкові пільги та кредити	Деякі підприємства можуть скористатися податковими пільгами та кредитами за умови відповідності певним умовам, що спрямовані на підтримку ЗЕД.
Податок на доходи з іноземних джерел	США оподатковує прибуток, отриманий своїми громадянами та резидентами від іноземних джерел. Це може включати заробітну плату, дивіденди, відсотки та інші доходи. США можуть застосовувати податок на джерело до певних видів доходів, отриманих нерезидентами в США, наприклад, відсотків, роялті та іншого доходу.
Правила transfer pricing:	Управління цінами переказу, або transfer pricing, регулюється для уникнення подвійного оподаткування та забезпечення адекватності цін у внутрішньофірмових транзакціях.
Міжнародні податкові угоди	США укладає міжнародні податкові угоди для уникнення подвійного оподаткування та стимулювання міжнародних транзакцій.

Джерело: Складено автором на основі [15-16]

Досить цікавим є досвід США з нарахування митних податків і платежів. Зокрема, зазначимо, що в Сполучених Штатах Америки (США) мита та податки на ввіз/вивіз визначаються федеральними законами та регулюються митними службами, зокрема, Митною та Прикордонною охороною США (U.S. Customs and Border Protection, CBP), а також іншими агентствами [26]. Основні аспекти мит і податків на ввіз/вивіз в США включають наступне:

1. Адвалорні та специфічні мита: мита в США можуть бути адвалорними (відсоток вартості товару) або специфічними (фіксована сума за одиницю товару). Ці мита можуть бути встановлені для різних груп товарів та країн.

2. Тарифні квоти: деякі товари підпадають під тарифні квоти, обмеження на обсяги імпорту цих товарів за певний період часу. Якщо імпортер перевищує квоту, йому може доведеться сплатити вищі мита або стикнутися із забороною на ввіз.

3. Торговельні угоди: США укладають торговельні угоди з різними країнами та регіонами, які можуть передбачати певні винятки або знижки для певних товарів. Наприклад, Домовленість про партнерство в Тихоокеанському регіоні (TPP) або Угода про Спільний Комерційний Простір США, Канади та Мексики (USMCA).

4. Податок на товари та послуги (GST): деякі товари, що імпортуються до США, можуть підпадати під дію місцевого податку на товари та послуги (наприклад, області зі своїм GST).

5. Антидемпінгові заходи: в США можуть застосовуватися антидемпінгові мита для попередження недобросовісної конкуренції з боку імпортерів, які продають товари на ринку за цінами, нижчими від справедливого ринкового рівня.

Важливо відзначити, що система мит і податків на ввіз/вивіз може змінюватися в залежності від політичних, економічних та торговельних умов. Також, існують спеціальні програми та ставки для певних категорій товарів чи країн. Тому для отримання конкретної інформації рекомендується звертатися до офіційних джерел, таких як Митна та Прикордонна охорона США або інші компетентні органи.

Оподаткування ЗЕД в Європейському Союзі (ЄС) має свої особливості, оскільки кожна країна-член ЄС має свої власні правила та системи оподаткування. Одночасно ЄС взагалі працює над створенням єдиної ринкової економіки, але податкові політики залишаються в компетенції окремих країн. Нижче подано загальний огляд особливостей оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в країнах ЄС (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Особливості оподаткування ЗЕД в країнах ЄС

Вид податку	Застосування податку
Податок на прибуток	Кожна країна-член ЄС встановлює власні ставки податку на прибуток корпорацій. ЄС в цілому працює над створенням більш гармонізованої системи оподаткування корпорацій, але різниці існують.
Мита та інші митні обов'язки	Митні правила ЄС визначають правила для торгівлі товарами та послугами в межах єдиного ринку, що між країнами ЄС зазвичай здійснюється без митних обмежень.. Обмін товарами між ЄС та іншими країнами підпадає під митні правила та тарифи.
Податок на додану вартість (ПДВ)	Європейська Спільнота (зараз Європейський Союз) впровадила єдину систему ПДВ, але ставки можуть варіюватися в різних країнах. Єдиний ринок сприяє уникненню подвійного оподаткування при зовнішньоекономічній діяльності в межах ЄС.
Директиви ЄС:	Європейські директиви можуть впливати на оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, зокрема в галузі контролю над здійсненням операцій, щоб уникнути ухилення від оподаткування.
Податок на дивіденди та відсотки:	Країни-члени ЄС можуть мати різні ставки податків на виплачені дивіденди та відсотки.
Податкові пільги та кредити	Деякі країни можуть пропонувати стимули для залучення іноземних інвестицій, такі як зниження податку на прибуток, податкові кредити, гранти тощо.
Податок на доходи з іноземних джерел	Податкові правила, пов'язані з податком на джерело, можуть визначати, яка кількість доходів, отриманих з-за кордону, підлягає оподаткуванню в країні-члені.
Правила transfer pricing:	Правила трансфертного ціноутворення в Європейському Союзі визначаються як внутрішніми законодавчими нормами кожної країни-члена, так і загальними принципами та стандартами ЄС.
Міжнародні податкові угоди	Країни-члени ЄС можуть мати податкові угоди для уникнення подвійного оподаткування та сприяння міжнародному податковому плануванню.
Європейські угоди про вільну торгівлю:	Участь країн ЄС у європейських угодах про вільну торгівлю (наприклад, з країнами Європейської асоціації, Європейського економічного простору тощо) може впливати на митні обмеження та податкові ставки.

Джерело: Складено автором за матеріалами (16-20)

Як бачимо, оподаткування ЗЕД в країнах ЄС є складним і регулюється як внутрішніми, так і міжнародними податковими нормами та угодами. Кожна країна ЄС має свої власні правила оподаткування, але є також спільні європейські директиви та стандарти. У зв'язку з постійними змінами в законодавстві та податкових правилах, суб’єктам ЗЕД для правильного розуміння і використання податкових можливостей в контексті конкретної діяльності країни-члена ЄС необхідно консультуватися з фахівцями з оподаткування та юридичних питань.

Особливо важливим є дослідження порядку нарахування та сплати непрямих податків та платежів (ПДВ та акцизний збір). Зазначимо, що в країнах ЄС у наслідок розвитку податкової гармонізації, одним із перспективних напрямів якої став перехід до остаточної системи ПДВ, заснованої на обмеженому принципі країни походження, із застосуванням механізму перерозподілу надходжень цього податку між країнами ЄС [17, с. 261.]. Із запровадженням цієї системи справляння ПДВ на території ЄС відбувається так само, як в середині країни (зроблено ще один важливий крок у напрямі формування єдиного внутрішнього ринку), а перерозподіл надходжень податку в межах ЄС забезпечує його акумулювання в бюджеті тих країн, в яких було спожито товари/послуги. Сьогодні ПДВ, сплачений в ціні товару/послуги, що імпортується з іншої країни ЄС, відшкодовується після звернення з відповідною електронною заявкою до податкового органу країни, в якій відбулося споживання товару/послуги [18].

Таким чином, як зазначають у своїх працях науковці [19, 20] посилення європейської економічної інтеграції у напрямах поглиблення та розширення вплинуло на розвиток податкової гармонізації в країнах ЄС. Основними напрямами міждержавної податкової гармонізації в країнах Євросоюзу є уніфікація непрямих податків за акцизами та ПДВ й уніфікація оподаткування компаній для попередження відтоку капіталу в юрисдикції з ліберальним оподаткуванням. Основними нормативними орієнтирами процесу гармонізації податків є директиви Ради Європейського Співтовариства. У більшості з них

йдеться саме про гармонізацію податків на споживання – тобто універсальних та специфічних акцизів. [19, с. 57]. Особливо це стосувалося зовнішньоекономічної діяльності країн-членів ЄС, адже «від самого початку податкова гармонізація була підпорядкована потребі забезпечення ефективного функціонування єдиного внутрішнього ринку та насамперед ліквідації бар'єрів вільного руху товарів і послуг на території Об'єднаної Європи. З огляду на це особливий акцент було зроблено на гармонізації непрямого оподаткування. Найбільших успіхів досягнуто у сфері гармонізації ПДВ, кінцевою метою якої є перехід до застосування однакових механізмів оподаткування цим податком у середині країн ЄС і в його межах загалом». Також авторами зазначено, що «незважаючи на те, що перші директиви стосовно гармонізації специфічних акцизів ухвалено тільки на початку 90-их років минулого століття, акцизне оподаткування в ЄС також вже значною мірою гармонізоване» [20, с. 25-26]. Важливо зазначити, що в ЄС формування наднаціональної законодавчої бази щодо «зближення» механізмів справляння прямих податків викликає певний спротив у багатьох країн ЄС. Так, наразі ухвалено лише декілька директив Ради ЄС із питань гармонізації корпоративного податку, та й то з питань переважно уникнення подвійного оподаткування. На сьогодні Україні, яка входить у переговорний процес щодо членства в ЄС необхідно врахувати досвід та особливості розвитку європейської економічної інтеграції й податкової гармонізації.

Зважаючи на те, що у сфері ЗЕД основні види податків тісно пов'язані з митною справою варто більш докладно зупинитися на порядку нарахування та сплати суб'єктами ЗЕД мита та податків на експортно-імпортні операції в Європейському Союзі. Загалом в ЄС мита та податки на ввіз/вивіз визначаються спільною митною політикою, але податкове законодавство залишається національним. Основні аспекти мит і податків на ввіз/вивіз в ЄС включають наступне:

1. Спільний Митний Тариф (Common Customs Tariff, CCT): ЄС має спільну митну тарифу, яка встановлює ставки мит для імпортованих товарів. Ці ставки застосовуються однаково для всіх країн-членів ЄС, що сприяє створенню єдиного ринку та усуненню митних бар'єрів між країнами-членами.

2. Митні квоти: ЄС може встановлювати митні квоти для певних товарів, обмежуючи кількість товарів, яку можна імпортувати за певний період.

3. Імпортні мита та податки: Імпортери в ЄС повинні сплачувати мита на товари, які вони ввозять. Ці мита можуть бути адвалорними (відсоток вартості товару) або специфічними (фіксована сума за одиницю товару).

4. Податок на додану вартість (Value Added Tax, VAT): ЄС використовує систему податку на додану вартість, яка застосовується до більшості товарів та послуг. Імпортери повинні сплатити VAT на ввезені товари.

5. Торговельні угоди: ЄС укладає торговельні угоди з різними країнами та регіонами, які можуть передбачати певні пільги або знижки для певних товарів. Наприклад, Угода про вільну торгівлю між ЄС та країнами Європейської асоціації (EFTA) або угода з країнами Східного партнерства.

6. Спеціальні режими: ЄС також встановлює спеціальні режими для певних категорій товарів чи країн, такі як "Все крім збитків" (Everything But Arms, EBA) для країн, що розвиваються.

Зазначимо, що система мит та податків на ввіз/вивіз може змінюватися згідно з торговельними угодами, політичними рішеннями та іншими факторами. Точні ставки та правила визначаються конкретними угодами та рішеннями країн-членів ЄС. Детальну інформацію про конкретні ставки мит та податків можна знайти в офіційних джерелах ЄС та національних митницях.

Оподаткування ЗЕД в Китаї регулюється національним та регіональним законодавством. Китай має спеціальні правила для іноземних компаній та інвесторів, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Таблиця 1.6.

Особливості оподаткування ЗЕД в країнах Китаї

Вид податку	Застосування податку
Податок на прибуток	Підприємства, що здійснюють ЗЕД в Китаї, оподатковуються за загальною ставкою податку на прибуток, яка визначається відповідно до китайського податкового кодексу. Для іноземних компаній можуть застосовуватися спеціальні ставки та пільги
Мита та інші митні обов'язки	Обмін товарів між Китаєм та іншими країнами підпадає під митні правила. Китай може встановлювати ввізні та експортні мита, а також інші митні збори.
Податок на додану вартість (ПДВ)	Зовнішньоекономічні операції можуть підпадати під систему ПДВ в Китаї. Ставки ПДВ можуть відрізнятися залежно від характеру товарів чи послуг та регіону.
Договори про уникнення подвійного оподаткування	Китай уклав ряд ДПО з різними країнами для уникнення подвійного оподаткування та регулювання оподаткування прибутків від зовнішньоекономічної діяльності
Податкове адміністрування	Податкове адміністрування в Китаї виконується національним та місцевими органами. Підприємства повинні дотримуватися обов'язкових податкових звітів та пред'являти необхідну документацію..
Податкові пільги, стимули та кредити	Для сприяння зовнішньоекономічній діяльності Китай може надавати певні податкові стимули та пільги, зокрема для іноземних інвесторів та компаній, що розвивають експорт.
Податок на доходи з іноземних джерел (на джерело)	Деякі види доходів, отриманих іноземними компаніями від зовнішньоекономічної діяльності в Китаї, можуть підпадати під податок на джерело..
Правила transfer pricing:	При здійсненні трансакцій між пов'язаними сторонами важливо дотримуватися принципу арм's length. Китайські органи можуть проводити аудити трансфертного ціноутворення для визначення адекватності цін на внутрішній ринок.
Міжнародні податкові угоди	Китай має укладені угоди про уникнення подвійного оподаткування з багатьма країнами. Ці угоди регулюють оподаткування доходів, отриманих іноземними компаніями в Китаї.
Спеціальні економічні зони::	У Китаї існують спеціальні економічні зони, де діють спеціальні правила щодо оподаткування для стимулювання інвестицій та експорту.

Джерело: Складено автором за матеріалами [16, 21]

Щодо мита та інших митних обов'язків зазначимо, що в Китаї мита та податки на ввіз/вивіз регулюються Китайською митною службою (China Customs) та іншими відповідальними органами. Основні аспекти мит і податків на ввіз/вивіз в Китаї включають:

1. Мита: Китай має систему мит, які встановлюються для різних категорій товарів. Мита можуть бути адвалорними (відсоток вартості товару) або специфічними (фіксована сума за одиницю товару). Ставки мит можуть різнитися в залежності від характеру товарів та їх походження.

2. Податок на додану вартість (Value Added Tax, VAT): Крім мит, імпортери можуть бути зобов'язані сплачувати податок на додану вартість на імпортовані товари. Ставка VAT також може варіюватися залежно від категорії товарів.

3. Спеціальні податки: Деякі товари можуть бути обкладені спеціальними податками, такими як акцизи або інші специфічні податки, які додаються до мит та VAT.

4. Тарифні квоти та ліцензії: Китай може встановлювати тарифні квоти, обмежуючи обсяги імпорту для певних товарів. Деякі товари також можуть підпадати під систему ліцензування.

5. Торговельні угоди: Китай активно участь у ряді торговельних угод та ініціатив, таких як "Один пояс, один шлях". Деякі угоди можуть передбачати знижки чи пільги відносно мит та податків.

6. Антидемпінгові заходи: Китай може застосовувати антидемпінгові заходи для захисту власного внутрішнього виробництва від недобросовісної конкуренції.

7. Верифікація та митні контролі: Китайська митна служба може проводити верифікації для перевірки правильності визначення класифікації товарів та обчислення мит та податків.

Важливо враховувати, що китайська система мит та податків на ввіз/вивіз може змінюватися відповідно до політичних, економічних та торговельних умов. Детальна інформація може бути отримана від Китайської митної служби та інших компетентних органів.

Таким чином порівнявши порядок оподаткування ЗЕД та митного оподаткування в трьох найбільших економіках світу, що суттєво відрізняються за географічним місцем розташування та економічним устроєм можемо зробити

висновки, що у цілому у цих країнах спостерігається певна системність та уніфікованість підходів у цій сфері. Це пов’язано перш за все з високими темпами інтеграції та глобалізації світового економічного простору, що спонукає до приведення до однотипності національних фіскальних підходів. Реформування вітчизняної податкової системи, а особливо системи оподаткування у сфері ЗЕД має відбуватися з урахуванням світового досвіду, що стане запорукою швидкого та безболісного входження України до ЄС та до світової економіки.

РОЗДІЛ 2
ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

2.1. Особливості оподаткування ЗЕД в Україні

Загалом за економічним змістом оподаткування зовнішньоекономічних операцій – це сукупність встановлених у країні податків та обов'язкових платежів, які надходять до бюджетів різних рівнів бюджетної системи. Основним завданням оподаткування зовнішньоекономічних операцій є посилення впливу на соціально-економічний розвиток країни і забезпечення на цій основі стабільного зростання національного валового продукту й національного доходу.

Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні регулюється низкою законів та нормативних актів, зокрема це: Податковий кодекс України [13], Митний кодекс України [27], Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [2], Закон України «Про митний тариф» [28], інші Закони України, Постанови та Розпорядження Кабінету Міністрів, відомчі накази тощо, а також міжнародні законодавчі акти та міждержавні угоди.

Саме законодавчо-нормативні акти закріплюють перелік основних податків та платежів у сфері ЗЕД та врегульовують порядок їх нарахування та сплати. Зокрема ЗУ «Про ЗЕД» стаття 11 «Принципи оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності», встановлює загальні принципи оподаткування ЗЕД, якими чітко означено, що: Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України; ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України; рівень оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самоокупності і самофінансування

суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою бездефіцитності платіжного балансу України; стабільність кількості видів і розмір податків гарантуються державою на строк не менш як 5 років; забороняється встановлювати інші податки, крім тих, що затверджені Верховною Радою України; ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку; заохочення експорту готової продукції [2, ст.11].

Узагальнений перелік основних податків і платежів в Україні у сфері ЗЕД, що регулюється ПКУ, МКУ та іншими нормативними актами представлено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Особливості оподаткування ЗЕД в Україні

Вид податку/ нормативний акт	**Застосування податку**
Податок на прибуток / [13]	Підприємства, що здійснюють ЗЕД в Україні, оподатковуються податком на прибуток. Ставки податку визначаються загальним податковим законодавством та можуть бути різними для різних видів операцій та суб'єктів господарювання.
Мита та інші митні обов'язки / [27, 28]]	У разі ввезення товарів в Україну чи їх вивезення із країни, підприємства повинні дотримуватися митних правил та сплатити необхідні митні платежі.
Податок на додану вартість (ПДВ) / [13]	Обмін товарів та послуг в ЗЕД підпадає під систему ПДВ. Україна має єдину ставку ПДВ, але може існувати ряд виключень та пільг для окремих видів операцій. Зокрема, компанії, які здійснюють експорт товарів або надають послуги за кордон, можуть бути звільнені від оподаткування ПДВ, якщо вони відповідають встановленим умовам.
Акцизний податок / [13]	Деякі товари, такі як алкоголь, тютюнові вироби, пальне, підпадають під оподаткування акцизним податком.
Податок на прибуткові трансакції [13]	Укладені підприємства можуть підпадати під податок на прибуткові трансакції у випадках, коли їхня діяльність спрямована на уникнення оподаткування чи створення штучних податкових втрат.
Інші податки	Деякі види лісових ресурсів, вивезені за кордон, можуть підлягати лісовому податку; Резиденти та нерезиденти можуть підлягати різним правилам та ставкам оподаткування в залежності від їхнього статусу та характеру здійснюваних операцій; Існують особливі правила оподаткування, які стосуються операцій з країнами, які вважаються податковими "парадисами" тощо

Джерело: Складено автором

Варто зазначити, що з метою оптимізації оподаткування Україна укладає Міжнародні податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування з іншими країнами, що може впливати на оподаткування ЗЕД, а також має спеціальні економічні зони, де діють спеціальні правила щодо оподаткування для стимулювання інвестицій та експорту.

Загалом державне регулювання у сфері оподаткування ЗЕД здійснюється різними державними установами, зокрема: Верховною Радою України, Державною податковою службою України, Державною митною службою України, Національним банком України, Міністерством фінансів України, Міністерством економічного розвитку та іншими інституціями.

Однак, не зважаючи на наявність численних правових норм та інституцій, в Україні на теперішній час не створено сприятливих умов для ефективного регулювання та оподаткування ЗЕД. Про це переконливо свідчать наступне: часті зміни в чинному законодавстві України з питань, які регламентують ЗЕД; низький рівень виконавчої та фіскальної дисципліни як з боку підприємців, так і з боку владних структур; невідпрацьованість фінансово-економічних відносин між підприємствами і владними державними структурами щодо сплати митних податків та платежів, а також повернення ПДВ експортерам.

Недосконалість законодавства з регулювання ЗЕД особливо гостро проявилася з початком повномасштабного вторгнення росії до нашої країни. Тому у 2022 році було прийнято низку законів та підзаконних актів з регулювання ЗЕД та впорядкування системи оподаткування за окремими зовнішньоекономічними операціями та внесено низку суттєвих змін до ПКУ[13] та МКУ [27].

Наразі оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності залежно від обраного митного режиму унормовується різними статтями МКУ та ПКУ й іншими законодавчими актами, якщо це передбачено відповідними кодексами. Більш детальний аналіз застосування тих чи інших статей цих нормативних

документів за різними митними режимами у розрізі податків представлено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Довідкова таблиця щодо оподаткування товарів в залежності від обраного митного режиму

МИТНИЙ РЕЖИМ / Стаття МКУ	Вид податку: Статті МКУ	Вид податку: Статті ПКУ
ІМПОРТ / Ст. 74	мито ввізне: 272, 277, 280, ч.1. ст.286 при дотриманні вимог Гл.14	акцизний податок: п.п.213.1.3 п.213.1 ст. 213, 215, п.п.222.2.2 п.222.2 ст. 222 ПДВ: п.п. в) п. 185.1 ст. 185, 191, 193
РЕІМПОРТ / Ст. 77	мито ввізне: ч..1.п.1.ст.283, ч.2.ст. 286 ПДВ : ч.2 п.3. ст. 78	акцизний податок (не сплачується): п.п. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 якщо не справляється ПДВ; ПДВ: п.п. 206.3 ст. 206
ЕКСПОРТ / Ст. 82	мито вивізне: 273, ч.7. ст. 280, ч.4. ст. 286	акцизний податок (не сплачується): п.п . 213.2.1 п. 213.2 ст. 213. ПДВ (не сплачується) п.п. а) п.п. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195
РЕЕКСПОРТ / Ст. 85	мито вивізне не сплачується: ч.1 п.2 ст.283 та абз.1 ч.5 ст 286 при дотриманні вимог Гл.16	акцизний податок не сплачується : п.п. 213.2.1 п. 213.2 ст. 213 ПДВ не сплачується: п.п. б) п.п.195.1.1 п.195.1 ст. 195
ТРАНЗИТ / Ст. 90	мито не сплачується: ч. 6 ст.286 при дотриманні вимог Гл. 17	акцизний податок не сплачується : п.п. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 ПДВ не сплачується: п. 206.6 ст. 206
ТИМЧАСОВЕ ВВЕЗЕННЯ / Ст. 103	повне або часткове звільнення від митних платежів	акцизний податок не сплачується : ПДВ не сплачується:
ТИМЧАСОВЕ ВИВЕЗЕННЯ / ст. 113	мито вивізне: ч. 8 ст.286 при дотриманні вимог і обмежень Гл.19	акцизний податок не сплачується : п.п. 213.2.1 п. 213.2 ст. 213 ПДВ не сплачується: п. 206.8 ст. 206
МИТНИЙ СКЛАД / Ст. 121	мито ввізне не сплачується: ч.1 п.1 ст.284 та ч. 9 ст.286; мито вивізне не сплачується акцизний податок: не сплачується ст. 121	ПДВ не сплачується: п. 206.9 ст. 206 при дотриманні вимог і обмежень Гл.20 МКУ
ВІЛЬНА МИТНА ЗОНА / Ст.130	мито ввізне не сплачується: ч.2 ст. 132, п.1) ч.1 ст 284, ч.10 ст.286; мито вивізне не сплачується: ч.1. ст.132	акцизний податок не сплачується : п.п.213.2.1, п.п 2 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 ПДВ не сплачується: п.п.206.10.2,206.10.2, п.206.10 ст. 206
БЕЗМИТНА ТОРГІВЛЯ / Ст. 140	мито ввізне не сплачується: ч.3 ст.141, ч.11 ст.286; мито вивізне не сплачується ч.4 ст.141	акцизний податок не сплачується : п.п.213.2.1 п.213.2, 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 ПДВ не сплачується: п.п. 206.11.2 п. 206.11 ст. 206
ПЕРЕРОБКА НА МИТНІЙ ТЕРИТОРІЇ / Ст. 147	мито ввізне не сплачується: ч.1 ст.284, ч.12 ст.286; при дотриманні вимог і обмежень Гл.23	акцизний податок не сплачується: п.п. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 ПДВ не сплачується: 206.12 ст. 206

Джерело: Складено автором за даними Держмитслужби [33]

Загалом, податкове регулювання ЗЕД з однієї сторони – це система заходів регуляторного, нормативного, законодавчого характерів, яка може адаптуватися до зміни соціально-економічної ситуації в країні та міжнародної кон'юнктури, постійно вдосконалюватися й контролювати досягнення основних цілей податкового регулювання ЗЕД, а з іншої – це сукупність податкових форм, методів та інструментів, за допомогою яких регламентується діяльність суб'єктів у сфері зовнішньоекономічних відносин та порядок нарахування й сплати податків і платежів. [29, с. 26]. У цьому напрямі досить плідно працює Державна митна служба України. Основними пріоритетними напрямами нормотворчої та методологічної роботи якої, з урахуванням оголошеного в 2022 році воєнного стану в Україні, стали:

– вдосконалення чинного митного законодавства з метою забезпечення потреб обороноздатності країни;

– сприяння ввезенню на митну територію України гуманітарної допомоги для Збройних Сил України та запобігання використанню в комерційних цілях товарів під виглядом гуманітарної допомоги;

– контроль правомірності застосування пільг зі сплати митних платежів та недопущення втрат державного бюджету.

З метою вдосконалення оподаткування товарів, придбаних за кошти (благодійні внески) неприбуткових організацій та фізичних осіб, що ввозяться ними на митну територію України з метою подальшої безоплатної передачі для потреб забезпечення оборони держави, у 2022 році розроблено та прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» від 24 березня 2022 року № 2142-IX [30].

Для врегулювання проблемного питання ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів для потреб безпеки і оборони, кінцевим отримувачем яких відповідно до сертифіката кінцевого споживача або

згідно з умовами договору визначено правоохоронні органи, Міністерство оборони України, Збройні Сили України та інші військові формування, добровольчі формування територіальних громад, утворені відповідно до законів України, інші суб'єкти, що здійснюють боротьбу з тероризмом відповідно до закону та/або беруть участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії російської федерації, розроблено та прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків під час ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення у період воєнного, надзвичайного стану» 1 квітня 2022 року № 2173-IX [31].

Спільно з Мінфіном та Національним банком було опрацьовано питання зняття з обліку валютних операцій щодо ввезення на митну територію України з гуманітарною метою товарів, задекларованих за спрощеною формою митної декларації, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 01 березня 2022 року № 174 «Деякі питання пропуску гуманітарної допомоги через митний кордон України в умовах воєнного стану» [32].

Забезпечено підготовку матеріалів для Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування фактів можливих порушень законодавства України у сфері отримання, розподілу, транспортування, зберігання, використання за цільовим призначенням гуманітарної та іншої допомоги, а також неефективного використання державного майна, яке може бути використане для тимчасового розміщення внутрішньо переміщених осіб та забезпечення інших потреб держави.

Зважаючи на те, що оподаткування у сфері ЗЕД (за більшістю податків та платежів) здійснюється за ставками та у розмірах, які прямо пропорційно залежать від обсягів окремих зовнішньоекономічних операцій – бази оподаткування, то для розуміння динаміки і тенденцій щодо оподаткування ЗЕД, перш за все,

проаналізуємо стан ЗЕД в Україні за останні роки. При цьому зробимо акцент на зовнішньоторговельній діяльності (далі ЗТД), яка складає більше ніж 80% від усього обсягу ЗЕД, та є основним видом цієї діяльності, що наповнює бюджет.

В Україні починаючи з 2022 року чітко прослідковуються всі ознаки кризи у сфері ЗТД, а саме: значне падіння обсягів зовнішньоторговельного обороту (обсяги експорту та імпорту у 2022 р. скоротились на 31,2% та 24,1% порівняно з 2021 р.); скорочення обсягів зовнішньої торгівлі з основними торговельними партнерами України та припинення торговельних операцій з росією та білорусією; збільшення від'ємного сальдо зовнішньоторговельного обороту. За підсумками 2022 року перевищення імпорту над експортом товарів становило 11160,1 млн. дол. США. Загалом динаміку показників стану ЗТД в національній валюті за останні роки представлено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Зовнішньоторговельний баланс України з 2014 по 2022 рр.

Роки	Номінальний ВВП за рік	Експорт товарів та послуг		Імпорт товарів та послуг		Сальдо (експорт – імпорт)	
	млн. грн.	млн. грн.	% ВВП	млн. грн.	% ВВП	млн. грн.	% ВВП
2014	1566728	770121	49.2	-834133	-53.2	-64012	-4.1
2015	1979458	1044541	52.8	-1084016	-54.8	-39475	-2.0
2016	2383182	1174625	49.3	-1323127	-55.5	-148502	-6.2
2017	2982920	1430230	47.9	-1618749	-54.3	-188519	-6.3
2018	3558706	1608890	45.2	-1914893	-53.8	-306003	-8.6
2019	3974564	1636416	41.2	-1947599	-49.0	-311183	-7.8
2020	4194102	1637399	39.0	-1681526	-40.1	-44127	-1.1
2021	5459574	2224704	40.7	-2286067	-41.9	-61363	-1.1
2022	5191028	1840563	35.5	-2712325	-52.3	-871762	-16.8

Джерело: Складено автором за даними Міністерства фінансів України

Як видно з таблиці 2.2 протягом 2016-2019 рр. обсяг імпорту значно перевищував обсяг експорту. Найбільший розрив спостерігався упродовж 2018-2019 рр. та у 2022 р., в часи коли макроекономічні проблеми загострились. Протягом останніх років у ЗЕД України імпорт продовжує домінувати над експортом, що негативно впливає на зовнішньоторговельний

баланс.

Для більшої наглядності динаміку обсягів експорту та імпорту товарів і послуг за період 2014-2022 рр., представлено на рисунку 2.1

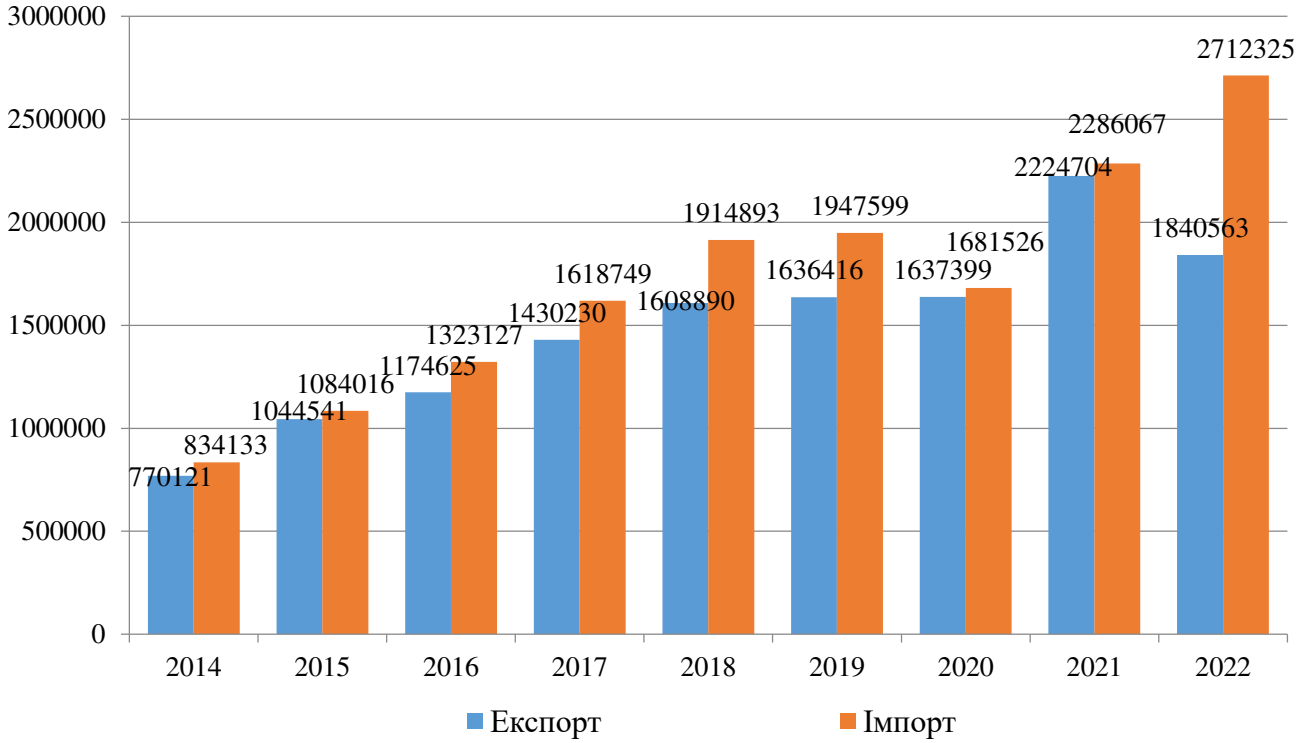


Рис. 2.1. Динаміка експорту та імпорту Україною товарів і послуг за 2014-2022 рр., млн. грн.

Більш достовірну картину у сфері ЗТД ми отримаємо, якщо аналізуватимемо показники не в національній валюті, а в доларовому еквіваленті, оскільки на показники обсягів ЗТД не впливатимуть коливання курсу. Тому якщо користуючись даними митної статистики [33], порівнювати стан зовнішньої торгівлі товарами у січні-грудні 2022 року з відповідним періодом довоєнного 2021 року, то за даними таблиць 2.4. - 2.6 можемо констатувати, що відбулося значне скорочення обсягів зовнішньої торгівлі товарами та змінилася його структура як за основними групами країн-контрагентів, так і за товарною номенклатурою.

Таблиця 2.4.

Стан зовнішньої торгівлі товарами за групами країн у 2021-2022 роках

Країни	2021				2022				Зміни до попереднього періоду		
	Товарообіг, млн.$	Експорт, млн.$	Імпорт, млн.$	Сальдо, млн.$	Товарообіг, млн.$	Експорт, млн.$	Імпорт, млн.$	Сальдо, млн.$	товарообіг	експорт	імпорт
Всього	**141 377**	**68 088**	**73 289**	**-5 201**	**103 676**	**44 173**	**59 503**	**-15 331**	***-27%***	***-35%***	***-19%***
ЄС	56 419	26 789	29 630	*-2 841*	55 318	27 915	27 403	*512*	*-2%*	*4%*	*-8%*
СНД	20 831	7 291	13 539	*-6 248*	10 937	2 399	8 538	*-6 139*	*-47%*	*-67%*	*-37%*
Інші	64 127	34 008	30 120	*3 888*	37 421	13 859	23 562	*-9 704*	*-42%*	*-59%*	*-22%*

Таблиця 2.5.

Структура зовнішньої торгівлі за групами товарів у 2021-2022 роках

Код та найменування	2022				2023				Зміни до попереднього періоду		
	Товарообіг	Експорт	Імпорт	Сальдо	Товарообіг	Експорт	Імпорт	Сальдо	Товарообіг	Експорт	Імпорт
Всього	**90 153**	**40 679**	**49 475**	**-8 796**	**90 000**	**32 774**	**57 226**	**-24 451**	**-0,2%**	**-19%**	**16%**
1-24 Продовольчі товари та с/г продукція	26 393	21 044	5 349	15 694	25 853	19 637	6 217	13 420	-2%	-7%	16%
25-26 Мінеральні продукти	3 481	3 189	292	2 897	2 043	1 808	235	1 572	-41%	-43%	-19%
27 Паливно-енергетичні товари	12 722	973	11 749	-10 775	9 934	377	9 557	-9 181	-22%	-61%	-19%
28-40 Продукція хімічної промисловості, каучук	10 401	1 654	8 747	-7 092	11 158	1 050	10 108	-9 058	7%	-37%	16%
41-43 Шкірсировина, хутро, та вироби з них	298	95	203	-108	304	70	234	-164	2%	-27%	15%
44-49 Деревина та целюлозно-паперові вироби	2 915	2 042	873	1 169	2 546	1 620	927	693	-13%	-21%	6%
50-67 Текстиль, текстильні вироби, взуття	3 419	785	2 634	-1 850	3 050	382	2 668	-2 286	-11%	-51%	1%
68-70 Вироби із каміння,скла, кераміка	888	285	602	-317	905	274	631	-357	2%	-4%	5%
72-83 Метали та вироби з них	8 084	5 732	2 352	3 380	6 651	3 591	3 060	531	-18%	-37%	30%
84-90 Машини, устаткування та транспорт	17 763	3 920	13 843	-9 923	20 425	2 693	17 732	-15 038	15%	-31%	28%
Інші товари	3 789	959	2 830	-1 871	7 130	1 274	5 856	-4 583	88%	33%	107%

Код та найменування	2021				2022				Зміни до попереднього періоду		
	Товарообіг	Експорт	Імпорт	Сальдо	Товарообіг	Експорт	Імпорт	Сальдо	Товарообіг	Експорт	Імпорт
Всього	**141 377**	**68 088**	**73 289**	**-5 201**	**103 676**	**44 173**	**59 503**	**-15 331**	**-27%**	**-35%**	**-19%**
1-24 Продовольчі товари та с/г продукція	35 450	27 710	7 741	19 969	29 365	23 410	5 955	17 455	-17%	-16%	-23%
25-26 Мінеральні продукти	8 268	7 630	638	6 992	3 596	3 284	312	2 972	-57%	-57%	-51%
27 Паливно-енергетичні товари	15 722	784	14 938	-14 154	18 105	1 042	17 063	-16 022	15%	33%	14%
28-40 Продукція хімічної промисловості, каучук	18 474	3 921	14 553	-10 632	11 319	1 759	9 560	-7 801	-39%	-55%	-34%
41-43 Шкірсировина, хутро, та вироби з них	466	166	300	-135	345	105	241	-136	-26%	-37%	-20%
44-49 Деревина та целюлозно-паперові вироби	4 094	2 541	1 553	988	3 123	2 166	958	1 208	-24%	-15%	-38%
50-67 Текстиль, текстильні вироби, взуття	4 288	1 055	3 233	-2 178	3 904	847	3 057	-2 210	-9%	-20%	-5%
68-70 Вироби із каміння,скла, кераміка	1 511	568	943	-375	961	301	660	-359	-36%	-47%	-30%
72-83 Метали та вироби з них	20 361	15 992	4 369	11 624	8 599	6 006	2 594	3 412	-58%	-62%	-41%
84-90 Машини, устаткування та транспорт	29 372	6 118	23 254	-17 136	20 193	4 217	15 976	-11 759	-31%	-31%	-31%
Інші товари	3 370	1 603	1 768	-165	4 165	1 038	3 128	-2 090	24%	-35%	77%

Джерело: Дані Державної митної служби України [34, 35]

Задля більшої наглядності, використаємо графічні методи відображення статистичної інформації у вигляді кругових діаграм та покажемо структуру ЗТД за групами країн з урахуванням показників за січень-листопад 2023 р. (рис.2.2).

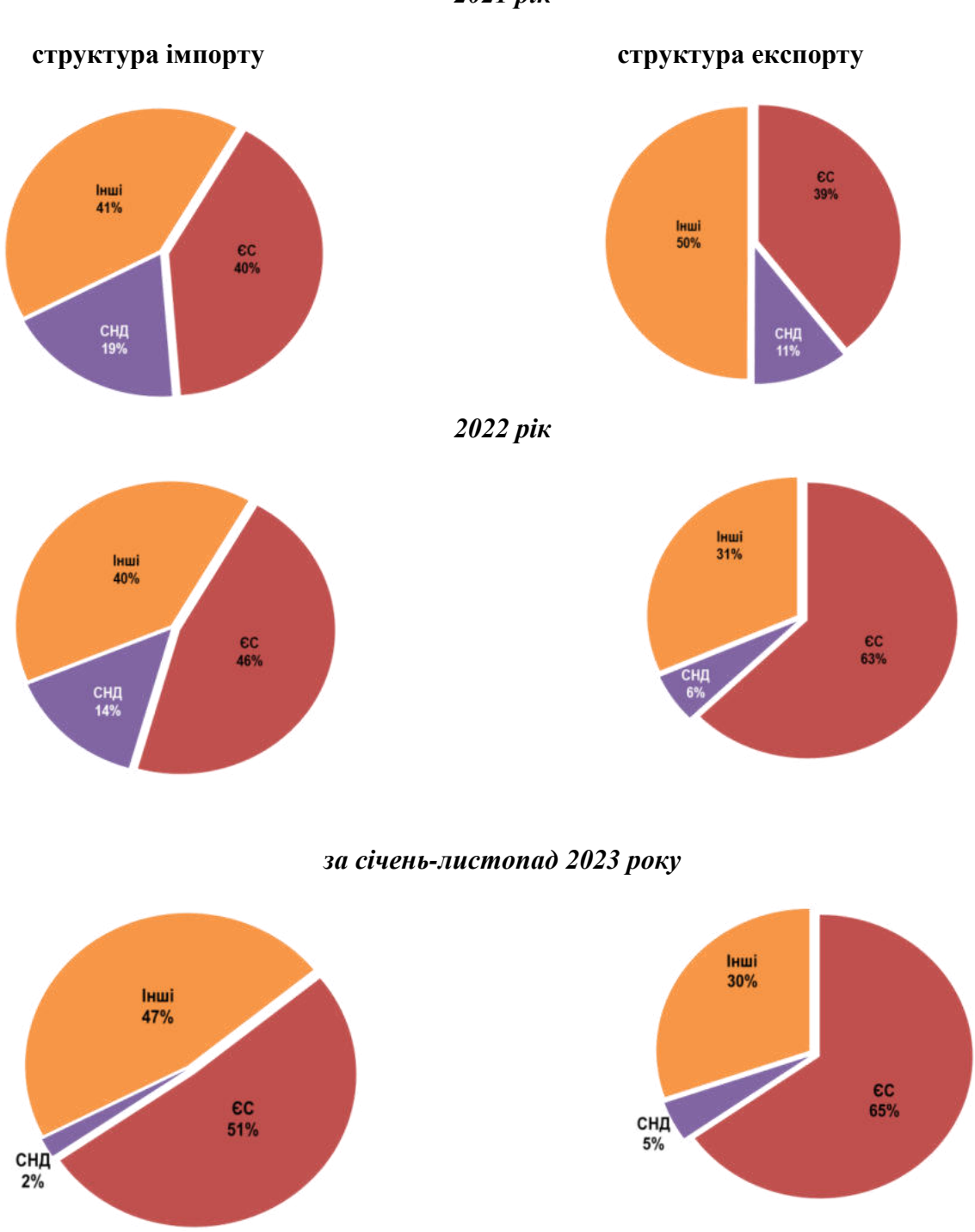


Рис. 2.2. Структура ЗТД за групами країн – торговими партнерами за 2021-2023 роки, млн дол. США

Джерело: Дані Державної митної служби України[34, 35]

Як видно з даного рисунку у 2022-2023 роках внаслідок війни розв'язаної росією відбулося скорочення обсягів ЗТД з країнами СНД (з 19% до 2% по імпорту та з 11% до 5% по експорту товарів) та значно збільшився відсоток торговельного обороту з країнами ЄС (з 40% на 51% по імпорту та з 39% до 65% по експорту товарів). Збільшення товарообороту з країнами ЄС, також, пояснюється тим, що у 2022 році Україна стала кандидатом у члени ЄС та було знято певні обмеження (митні платежі, ліцензії та квоти) на торгівлю товарами у зв'язку з війною.

Сучасний стан інтеграції національних економічних систем до світового ринку вимагає постійного пошуку механізмів ЗТД суб'єктів господарювання для забезпечення їх конкурентоспроможності на зовнішньому ринку. Однією з складових такого регулювання є податкові інструменти регулювання ЗЕД. Для нашої держави як для країни, у якій економічна система продовжує своє формування і яка прагне бути залучена до глобального господарського механізму, дуже важливо не опинитися на периферії консолідаційних процесів, щоб не стати споживачем низькоякісних товарів і застарілих технологій та сировинним придатком для економічно високо розвинутих країн.

Війна привнесла багато змін не лише до обсягів торговельного обороту та структури експортно-імпортних операцій, але й до системи оподаткування операцій у сфері ЗЕД адже умови війни суттєво впливають внутрішнє та зовнішнє середовище в якому функціонують та взаємодіють держава та бізнес. Основні напрями здійснення змін в системі оподаткування ЗЕД в умовах війни можна означити наступним чином:

1. Митні пільги та обмеження – внесення змін у ставках мита та введення додаткових митних обмежень з метою захисту внутрішнього виробничого потенціалу та національної економіки в умовах нестабільності.

2. Експортні та імпортні обмеження - встановлення обмежень на обсяги експорту та імпорту певних груп товарів, особливо тих, які мають стратегічне значення для країни в умовах війни.

3. Податок на додану вартість (ПДВ) та акцизи - зміни в ставках ПДВ та акцизів на імпортні та експортні товари задля забезпечення необхідних фінансових ресурсів для оборони чи підтримки стратегічних галузей економіки.

4. Валютні обмеження та контроль за вивезенням капіталу - введення валютної політика, що спрямована на збереження стабільності національної валюти та обмеження капіталовідтоку за кордон, щоб зберегти фінансові ресурси країни.

5. Спеціальні економічні зони - встановлення спеціальних економічних зони або пільгових режимів для підприємств, які займаються ЗЕД в умовах війни, щоб стимулювати економіку та залучити інвестиції.

6. Фіскальні стимули та пільги - введення низки фіскальних стимулів та пільг для підтримки суб’єктів господарювання, які ведуть ЗЕД, зокрема ті, які експортують товари та послуги. Введення фіскальних стимулів може включати зменшення податкових зобов’язань, введення тимчасових пільг для підприємств, що здійснюють ЗЕД.

7. Декларування та звітність - посилення вимог до декларування та звітності для підприємств, що здійснюють ЗЕД, з метою забезпечення більшої фіскальної прозорості та контролю.

Також, враховуючи загальноприйняті принципи оподаткування та можливі податкові заходи, які можуть бути прийняті в умовах війни необхідно врегулювати питання щодо введення тимчасових заходів стосовно оподаткування прибутку підприємств. Це може включати зміни в ставках податку на прибуток, введення тимчасових пільг або зміни в облікових правилах.

Разом з вищеозначеними заходами умови війни можуть призвести до значних змін у митному регулюванні ЗЕД, а саме:

1. Зміни в митних ставках для різних товарів та послуг, що може включати як збільшення, так і зменшення ставок, залежно від стратегічного значення конкретних груп товарів.

2. Введення додаткових митних обмежень для контролю обсягів та характеру ЗЕД, що може включати квоти на імпорт та експорт певних товарів.

3. Спеціальні режими митного контролю для товарів, які ввозяться або вивозяться з країни, що може включати додатковий обов'язковий митний огляд та перевірку документів.

4. Обмеження на експорт стратегічних товарів, зокрема такі товари як продукти харчування, медикаменти та інші стратегічні ресурси, можуть підпадати під особливий митний контроль та обмеження на експорт.

5. Зміни в митних процедурах, зокрема на терміни та порядок митного оформлення, які можуть враховувати потреби безпеки та швидкість митного оформлення.

Важливо враховувати, що особливості митного регулювання у значній мірі залежать від розвитку ситуації та напрямів удосконалення митної політики країни. Тому підприємства мають бути уважними до змін у митному законодавстві.

2.2 Оцінка фіскальної ефективності оподаткування ЗЕД в Україні

Оцінювання фіскальної ефективності оподаткування ЗЕД враховує показники фіскальної ефективності митних платежів, що характеризують залежність бюджету від ефективності діяльності митних органів та показують, наскільки спроможні ці платежі наповнювати дохідну частину державного бюджету. Вивчення динаміки та структури митних платежів, у свою чергу, може продемонструвати залежність українського бюджету від стану ЗЕД та виявити фактичні складові митних платежів, які мають фіскальне призначення.

Аналізуючи динаміку надходжень від митних платежів та їх складових до державного бюджету України у 2014-2022 рр. (табл. 2.7., Додаток А), ми спостерігаємо загальну позитивну тенденцію надходжень за всіма видами податків (окрім 2022 року). При цьому доходи від ПДВ товарів, що ввозяться на митну територію України (далі ПДВ з імпортованих товарів) складають левову частку від загальної суми надходжень.

Таблиця 2.7.

Динаміка надходження митних платежів до держбюджету України

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Ввізне мито, млрд грн.	12,4	39,9	20	23,9	26,6	29,9	30,2	36,9	23,3
Акцизний податок млрд грн	16,9	24,3	35	42	47,7	53,5	57,8	79,6	41,7
ПДВ млрд грн	107,3	138,8	181,5	250,5	295,4	289,8	274,1	380,7	253,1
Всього	136,6	203	236,5	316,4	369,7	373,2	362,1	497,2	318,1
Темпи росту до попереднього року, %	100	148,6	116,5	133,8	116,8	100,9	97	137,3	64
Частка в загальній сумі надходжень до бюджету, %	38,3	38	38,4	39,9	39,8	37,4	33,7	38,3	17,8

Джерело: складено автором за даними [36]

Як видно з таблиці за даними видання «Слово і діло» Державна митна служба за підсумками 2022 р. перерахувала до держбюджету близько 318 млрд грн. платежів, що за даними становить менше 60% від плану. За підсумками 2021 р. митниця перерахувала до бюджету рекордну за аналізований нами період суму – 497,2 млрд грн (+37,3%): ПДВ – 380,7 млрд грн, акцизний податок – 79,6 млрд грн, ввізне мито – 36,9 млрд грн. Однак у 2022 р. внаслідок війни дохід до Держбюджету до митниці за даними Мінфіну [36] впав на 36% – до 318,1 млрд грн, (ПДВ – 253,1 млрд грн, акцизний податок – 41,7 млрд грн, ввізне мито – 23,3 млрд_грн.). При цьому відповідно до звіту Держмитслужби про результатами роботи за 2022 рік [37] протягом січня-грудня 2022 р. до Державного бюджету України забезпечено перерахування митних та інших платежів у сумі 300,8 млрд грн, що становить 56,9% від планового показника (528,3 млрд грн). Тобто

надходження до бюджету у 2022 р. скоротилися на 39,6% порівняно з показниками 2021 р.

Таким чином «завдяки стійкості та незламності бізнесу, який продовжив роботу попри надскладні умови, Державна митна служба України у 2022 році забезпечила виконання індикативного показника надходжень митних платежів до державного бюджету на 56,9%. Так, фактично перераховано 300,8 млрд грн із запланованих 528,3 млрд грн. З огляду на розв'язану росією майже на початку 2022 року повномасштабну війну та її наслідки, загальна сума перерахувань до держбюджету могла б бути і меншою» [38]. Проте чому не більшою? Пропонуємо детально розібратися у цьому питанні.

Відповідно до чинного законодавства Держмитслужба регулярно перераховує до держбюджету митні податки та платежі, що за своєю сутністю є коштами платників податків, які вони сплачують до або на день подання митної декларації для митного оформлення. Держмитслужба у цьому процесі виступає органом, який забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування митних та інших платежів та їх сплати у повному обсязі платниками податків до держбюджету. Тому цілком закономірно, що у розпал повномасштабної війни задля підтримки платників податків та максимального забезпечення доставлення всього необхідного українським цивільним та військовим, Верховна Рада України прийняла низку законодавчих змін з питань пільгового оподаткування товарів, що ввозяться в Україну в умовах воєнного стану.

Основні зміни, які вплинули на надходження митних платежів до державного бюджету:

- надання пільг зі сплати податків при імпорті товарів, не пов'язаних із протидією збройній агресії країни-окупанта, надані у квітні – червні 2022 року склали 42,1 млрд грн (зокрема пільги, надані при ввезенні автомобілів громадянами – 26,2 млрд грн; пільги «спрощенцям» – 13,3 млрд грн; пільги зі

сплати мита надані підприємствам – 2,6 млрд грн); (*ЗУ від 24 березня 2022 року № 2142)*

- надання пільг при імпорті продукції оборонного призначення – 31,4 млрд грн, зокрема з них 4 млрд грн – відстрочення сплати митних платежів під час ввезення на митну територію України товарів, кінцевим отримувачем яких згідно з умовами договору визначено Мінооборони, ЗСУ;
- пільги зі сплати акцизного податку при ввезенні сировини для виробництва інших підакцизних товарів (переважно тютюну) – 28,1 млрд грн;
- нові пільги, спрямовані на відновлення енергосистем та забезпечення громадян електроенергією – лише протягом листопада – грудня 2022 року обсяги наданих пільг склали 4,8 млрд грн, у тому числі з імпорту електрогенераторів – 3,8 млрд грн; *(внесення змін до постанови КМУ від 20 березня 2020 року № 224).*

Крім того, встановлення 7% ставки оподаткування ПДВ та нульової ставки акцизного податку на пальне призвело до зменшення надходжень цих податків з імпорту пального у березні – вересні 2022 року на 46,2 млрд грн відповідно до Закону України від 13 березня 2022 року № 2120. Навіть після часткового відновлення правил оподаткування акцизним податком у вересні 2022 року обсяги розрахункових умовних недонадходжень акцизного податку та ПДВ у жовтні – грудні 2022 року склали 20,7 млрд гривень.

Запровадження в Україні воєнного стану, тимчасове вимушене призупинення діяльності окремих митниць, зменшення ділової активності суб'єктів ЗЕД, обсягів виробництва, зміна логістичних маршрутів, блокування морських торгівельних портів, закриття повітряного простору – це все негативно відображається на обсягах оподаткованого імпорту товарів.

У цілому надходження митних платежів до загального фонду держбюджету за минулий 2022 рік (275,5 млрд грн), порівняно з відповідним періодом 2021 року (409,3 млрд грн) зменшилися на 32,7%, що кореспондується з річним прогнозом Нацбанку України щодо падіння ВВП у 2022 році на 31,5%. Зокрема, обсяги

оподаткованого імпорту товарів у 2022 році, у порівнянні з 2021 роком, скоротились на більш ніж у 2,7 рази (з 68,2 млн тонн у 2021 році до 25,8 млн тонн у 2022 році).

Також, зменшення фізичних обсягів оподаткованого імпорту поряд із зниженням ставок податків на нафтопродукти та збільшенням обсягів пільгового імпорту, перш за все гуманітарної допомоги та товарів оборонного призначення, не сприяло збільшенню надходження податків до бюджету. Так, суттєве зменшення надходжень митних платежів у 2022 році, у порівнянні з 2021 роком, відбулось при імпорті:

- нафти та нафтопродуктів – на 52,8 млрд грн;
- легкових автомобілів – на 31,9 млрд грн;
- газів нафтових – на 20,5 млрд грн;
- вугілля кам'яного, коксу – на 9,8 млрд грн.

Щодо експорту, то питання надходжень до держбюджету з експорту товарів слід розглядати у двох напрямках: оподаткування товарів вивізним митом та контролю за сплатою внутрішніх податків. У 2022 році увага всього світу була прикута до експорту з України зерна. Тож варто зазначити, що експорт зернових, крім олійних культур, відповідно до чинного законодавства України, не є об'єктом оподаткуванням вивізним митом. А тому заяви окремих експертів щодо порушення митників при експорті зерна, зокрема без сплати податків, є помилковими.

Що стосується контролю за сплатою внутрішніх податків, здійснення контролю за повнотою декларування та своєчасністю сплати внутрішніх податків не належать до компетенції Держмитслужби. А якщо говорити про контроль за визначенням митної вартості при експорті товарів, то Держмитслужба також на законодавчому рівні позбавлена таких повноважень.

Вважаємо, що саме війна призвела до погіршення фіскальних показників роботи митних органів. Для порівняння, у 2021 році Держмитслужба виконала

план на 106,7%, перерахувавши 484,9 млрд грн при запланованих 454,7 млрд грн. Це на 126,3 млрд грн (або на 35%) більше у порівнянні з 2020 роком, який лишив по собі результат у 358,6 млрд грн або (93,7% від плану) при запланованих (382,8 млрд грн). У 2019 році при запланованих 395,3 млрд грн, Держмитслужба фактично перерахувала 372,5 млрд грн або 94,2% від плану. До того ж протягом січня – лютого 2022 року Держмитслужбою перераховано 76,8 млрд грн при плані 69,9 млрд грн, що становить 110% зазначеного планового показника. Після 24 лютого 2022 року фіскальна ефективність роботи митних органів знизилася внаслідок наступних об'єктивних чинників: різке зменшення товарних потоків; максимальне сприяння Держмитслужби у пропуску гуманітарних вантажів; докладання митними органами максимуму зусиль для реалізації «зернового коридору» тощо.

Таким чином, в умовах воєнного стану збережено функціональність та позитивну динаміку збільшення перерахувань митних та інших платежів до дохідної частини бюджету, що надало змогу збільшити показники надходжень до державного бюджету від 7,7 млрд гривень у березні до 36,7 млрд гривень у грудні 2022 р.

Щодо результатів роботи Держмитслужби у напрямку забезпечення надходжень митних платежів до державного бюджету протягом січня – березня 2023 року Держмитслужбою забезпечено виконання визначених Міністерством фінансів індикативних показників надходжень митних платежів до державного бюджету. Зокрема, при плані 99,7 млрд грн до бюджету перераховано 100,9 млрд грн, що становить 101,2% зазначеного планового показника. У порівнянні з аналогічним періодом 2022 року надходження митних платежів у І кварталі 2023 року збільшились на 16,3 млрд грн або на 19,3% [39].

З початку 2023 р. продовжилась позитивна динаміка ІІ половини 2022 року щодо зростання надходжень митних платежів до бюджету. Так, у березні 2023 року митними органами, забезпечено перерахування до державного бюджету 35,9

млрд грн, що на 2,5 млрд грн більше, ніж у лютому 2023 року. Зокрема, збільшення надходжень митних платежів у березні відбулось при імпорті:

- інсектицидів, гербіцидів, дезінфекційних засобів – на 0,6 млрд грн;
- легкових автомобілів – на 0,5 млрд грн;
- добрив – на 0,4 млрд грн;
- вантажних автомобілів, тягачів та причепів (напівпричепів) – на 0,3 млрд грн.

Поряд з цим у березні 2023 року, у порівнянні з лютим 2023 року, відбулось зменшення надходжень митних платежів з імпорту газів нафтових та нафтопродуктів (бензину та дизпалива) на 1,1 млрд грн, що пов'язано, перш за все, із зменшенням фізичних обсягів оподаткованого імпорту цих товарів (обсяги ввезених нафтопродуктів зменшились з 631,8 тис. тонн у лютому до 546,7 тис. тонн у березні; газів нафтових - з 125,3 тис. тонн у лютому до 102,5 тис. тонн у березні).

У цілому в І кварталі 2023 року, у порівнянні з І кварталом 2022 року, фізичні обсяги оподаткованого імпорту зменшились на 42% (з 10,5 млн тонн у І кв. 2022 року до 6,1 млн тонн у І кв. 2023 року), а обсяги сплати митних платежів «у доларовому еквіваленті» зменшились лише на 8% (з 2,97 млрд дол. у І кв. 2022 року до 2,75 млн дол. у І кв. 2023 року). Порівняння обсягів оподаткованого імпорту за І кв. 2021-2023 рр. представлено на рис. 2.3.

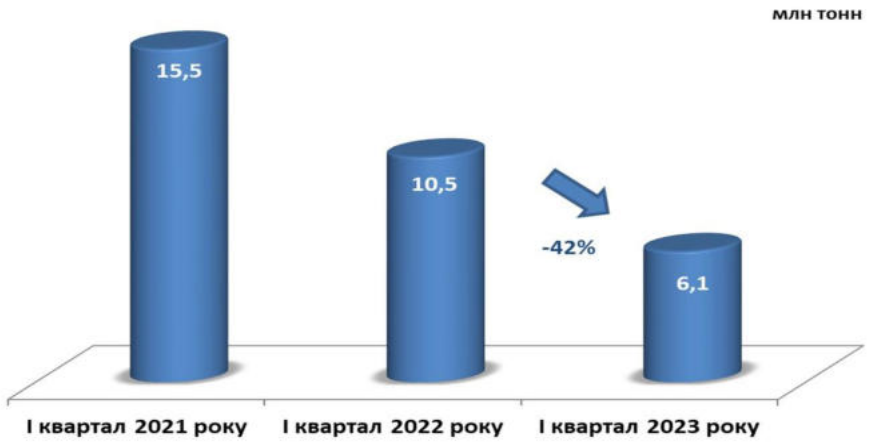


Рис. 2.3. Обсяги оподаткованого імпорту товарів за І кв. 2021-2023 рр.

Зміни у товарній структурі оподаткованого імпорту та вжиті митними органами заходи у напрямку підвищення ефективності адміністрування податків сприяли зростанню податкового навантаження на 1 кг оподаткованого імпорту товарів з 0,28 дол/кг у І кварталі 2022 року до 0,45 дол/кг у І кв. 2023 р. Водночас необхідно зазначити низку об'єктивних чинників, які негативно вплинули на рівень надходжень податків до бюджету. Зокрема, у І кв. 2023 р., у порівнянні з І кв. 2022 р. зросли пільги зі сплати митних платежів – обсяги пільг наданих при поміщенні товарів у митний режим «імпорт (випуск для вільного обігу)» збільшились на 67% (з 22,7 млрд грн у І кв. 2022 р. до 37,9 млрд грн у І кв. 2023 р.) (рис.2.4.).



Рис.2.4. Обсяги пільг наданих при імпорті товарів за І кв. 2021-2023 рр.

Окремо зазначимо, що з початку 2023 р. запроваджено нову пільгу зі сплати ПДВ при імпорті природного газу, яка зменшила фактичні надходження лютого та березня 2023 р. на 3,6 млрд грн.

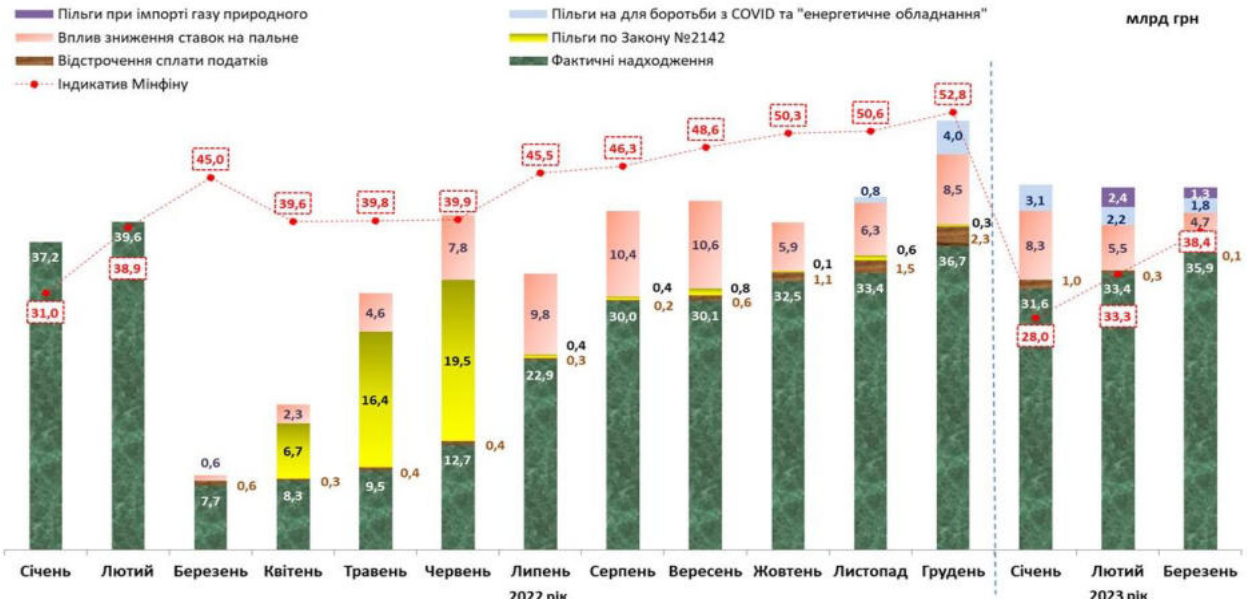
У цілому з 37,9 млрд грн наданих у І кв. 2023 р. пільг при імпорті товарів 93% склали:

- пільги зі сплати акцизного податку при імпорті підакцизних товарів (переважно тютюну) ввезених у якості сировини для виробництва інших підакцизних товарів – 10,3 млрд грн (-4,8 млрд грн у порівнянні з І кв 2022 р.);
- пільги надані при імпорті товарів «оборонного призначення» – 7,2 млрд грн (+6,5 млрд грн у порівнянні з І кв. 2022 р.);
- пільги (преференції) зі сплати ввізного мита надані в рамках виконання угод «про вільну торгівлю» – 7,1 млрд грн (+2,7 млрд грн у порівнянні з І кв. 2022 р.);
- пільги надані при імпорті товарів, призначених «для боротьби з COVID 19» (зокрема при імпорті електрогенераторів) та «для відновлення енергетичної інфраструктури» – 7,1 млрд грн (+6,7 млрд грн у порівнянні з І кв. 2022 р.);
- пільги зі сплати ПДВ при імпорті природного газу – 3,6 млрд грн;

Крім цього у І кварталі 2023 року:

- відстрочення сплати митних платежів при митному оформленні імпорту товарів склали 1,5 млн грн;

- обсяги розрахункових умовних недонадходжень акцизного податку та ПДВ внаслідок оподаткування імпорту пального за зниженими у 2022 р. ставками склали 18,5 млрд грн. У результаті загальна сума не сплачених митних платежів у І кв. 2023 р. – 57,9 млрд грн, що складає 57% відносно сплачених митних платежів (100,9 млрд грн) (рис. 2.5).



Примітки:
[1] наведені дані та розрахункові показники сформовані за оперативними даними митних декларацій станом на 01.04.2023.
[2] ефективна ставка оподаткування імпорту товарів розрахована як відношення сплачених при імпорті товарів митних платежів до митної вартості цих товарів (у відсотках).

Рис. 2.5. Вплив законодавчих змін 2022 року на стан надходжень митних платежів до бюджету та виконання відповідних індикативних показників

Джерело: [39]

Таким чином унаслідок реалізації змін до податкового та митного законодавства прийнятих у 2022 р., ефективна ставка оподаткування імпорту товарів при митному оформленні яких у І кв. 2023 р. сплачувався хоча б один податок зменшилась, у порівнянні з І кв. 2022 р., з 25% до 22%.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1. Напрями оптимізації оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні з урахуванням досвіду ЄС

В умовах війни пошук ефективних інструментів стримування та мінімізації впливу проблем на розвиток ЗЕД та формування митних податків та платежів, що викликані військовим станом і зазначені у попередньому підрозділі, важливо не ігнорувати необхідність спрощення правил і процедур здійснення ЗТД, зокрема, збільшення обсягів експортно-імпортних операцій та оптимізацію системи митних податків та платежів. Це одночасно позитивно впливатиме як на бюджет України, так і соціально-економічний лад та добробут суспільства в нашій державі.

Як справедливо зазначають Ю. Чиркова і Б. Ткачук сьогодні «залучення різного роду фінансової допомоги у більшості випадків передбачає її повернення, в тому числі й з відсотками, що розширяє і без того глибоку «боргову яму» України, формуючи важкий тягар для теперішніх і майбутніх поколінь [40]. Тому вкрай актуальними є заходи із пошуку інструментів та впровадження заходів ефективного нарощення власних фінансових ресурсів нашої держави, що безумовно тісно пов’язано з оподаткуванням, у тому числі й у сфері ЗЕД.

Наразі вкрай необхідно сформувати баланс між інтересами власників бізнесу та інтересами усього населення країни, встановивши оптимальне податкове навантаження на підприємства, проте воно повинно бути таким, щоб забезпечити стабільне наповнення державного бюджету. При цьому зміни мають

врегульовувати та оптимізувати оподаткування ЗЕД з використанням як митно-тарифних, так і нетарифних методів з регулювання експортно-імпортних операцій.

Так, говорячи про експорт, який забезпечує значну частину доходів національної економіки, варто зазначити, що внаслідок військових дій торгівля України товарами на світовому ринку практично зупинилась. Знищення виробничих потужностей та міграція робочої сили знизили обсяги виробництва продукції, результатом окупації південних територій є втрачений доступ до Чорного та Азовського морів значно скорочуються обсяги експорту та імпорту продукції. Відносно підтримки українського експорту на світові ринки важливою та значною підтримкою з боку інших держав стало введення певних пільг щодо українського експорту. У таблиці 3.1 відображено перелік основних країн-партнерів, що після 24 лютого 2022 р. запровадили пільгове оподаткування товарів і послуг з України.

Таблиця 3.1

Податкові пільги провідних країн-партнерів щодо експорту з України після 24.02.2022 р.

Країна	Дата імплементації	Тип пільги
Велика Британія	26.04.2022	Скасували усі мита та обмеження на український імпорт строком на 1 рік
Канада	08.05.2022	Скасували усі мита та обмеження на український імпорт строком на 1 рік
США	28.05.2022	Скасування мита на імпорт сталі з України
Країни ЄС	04.06.2022	Скасували усі мита на український імпорт строком на 1 рік
Австралія	05.07.2022	Скасували усі мита на український імпорт строком на 1 рік

Джерело: [40]

Важливим моментом також є реформування системи оподаткування у сфері імпорту. За час війни двічі вносились зміни до податкового та митного кодексів України щодо основних аспектів оподаткування ЗЕД, що більш докладно викладено у підрозділі 2.1 цієї роботи. Окрім вищевикладеного зазначимо, що Постановою КМУ № 291 від 16 березня 2022 року «Про внесення змін до постанов

Кабінету Міністрів України від 2 грудня 2015 р. № 1153 і від 7 березня 2022 р. № 216» на період дії воєнного стану встановлюється звільнення від оподаткування ПДВ операції із ввезення на МТУ у режимі імпорту, постачання та цільового використання лікарських засобів безпосередньо на МТУ, медичних виробів та допоміжних засобів до них. А Наказ МОЗ України наголошує на забороні використання на території України лікарських засобів, що були вироблені на території республіки білорусь та рф [41].

Сьогодні для забезпечення стійкості та обороноздатності на усіх фронтах необхідною є гуманітарна допомога, що найчастіше є імпортованою. Тому для полегшення та пришвидшення ввезення необхідних товарів від донорів був створений спрощений порядок ввезення.

Важливим є забезпечення паливом як потреби простих громадян, так і потреби Збройних Сил України та інших військових угрупувань. Тому, на період дії режиму воєнного стану, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України бензину та газу, що використовується як пальне для транспортних засобів, оподатковуються акцизним податком у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів, а нафта або нафтопродукти оподатковуються за ставкою у розмірі 7 відсотків.

З 01.07.2022 р. згідно з змінами до ПКУ список товарів критичного імпорту скасовується, проте для імпорту послуг все ще частково існують обмеження. Послуги, роботи, права інтелектуальної власності, інших немайнових прав, що призначені для продажу, здійснення переказів за які контролює НБУ, зазначені у постанові Кабінету Міністрів України № 761 від 07.07.2022 р. [42].

Також наразі без застосування заходів нетарифного регулювання ЗЕД можуть перетнути митний кордон України такі товари, як: каски, бронежилети для потреб правоохоронних органів, ЗСУ та інших військових формувань, інших суб’єктів, що здійснюють боротьбу з тероризмом; матеріали для виготовлення бронежилетів; каски тощо. Запроваджено спрощений порядок перетину МКУ

товарів подвійного використання: пластини для бронежилетів, переносні радіостанції нецивільного призначення, БПЛА нецивільного призначення, біноклі, монокуляри й інші оптичні труби, оптичні та коліматорні приціли, тепловізори та прилади нічного бачення тощо. Дані товари визнаються гуманітарною допомогою, якщо митному органу було подано гарантійний листі кінцевого користувача. Кінцевим користувачем у цьому випадку можуть бути органи військового управління, правоохоронні органи, інші військові формування, інші суб'єкти, що ведуть боротьбу з тероризмом [43].

Окрім того, в умовах активізації процесів євроінтеграції Україна стоїть перед проблемою оптимізації системи оподаткування ЗЕД у напрямі її гармонізації до європейських норм та стандартів. І сьогодні є слушною теза А. Крисоватого й Т. Кощук, що в умовах фінансової кризи є актуальним усунення ознак транзитивності економіки, що вимагає, з одного боку, переходу до європейської практики регламентування та регулювання економічних відносин, а з другого – згладжування перекосів її функціонування. Досягнення всіх пов'язаних з євроінтеграційними прагненнями України цілей вимагає відповідної податкової політики. Необхідно сформувати такі перерозподільні відносини, за яких можна буде, спрямувавши трансформаційні процеси в оптимальне русло, максимально уніфікувати вітчизняну соціально-економічну систему з соціально-економічними системами у ЄС Тому розбудова відповідного сучасному розвитку інституційного середовища та спрямованого на подальші ринкові трансформації оподаткування – це найкраща можливість для України оптимізувати фінансову діяльність держави і забезпечити вирішення низки складних соціально-економічних проблем. [44].

Використання адаптованих до сучасних умов господарювання України податкових пільг та регуляторних можливостей оподаткування в цілому, підвищення фіскальної ефективності податкової системи за рахунок детінізації економічних відносин (для фінансування значних обсягів видатків «бюджетів

розвитку» і розширення соціальної складової функціонування держави) забезпечать зростання ВВП на основі трансформаційних зрушень.

У свою чергу, із прогресивними соціально-економічними змінами можна буде поступово уніфікувати фіскальні відносини в Україні із європейськими і розпочати процес інтеграції. Головне – це переконати євроспільноту у тому, що Україна перейшла від декларацій до реального втілення своїх євроінтегаційних намірів.

При цьому вважаємо, що розбудова податкової системи в Україні не має орієнтуватися на фіскальну модель Швеції. Високий рівень оподаткування виправдовує себе лише за ефективного державного господарювання, а вітчизняні перерозподільні відносини неоптимальні і вирішення цієї проблеми вимагає тривалого часу.

Крім того, значне підвищення податкового навантаження – радикальний захід, який в Україні навряд чи поліпшить динаміку зростання ВВП навіть після завершення ринкових соціально-економічних перетворень. Мало прийнятною для України є також перспектива трансформації її податкової сфери з огляду на фіскальну політику антипода Швеції щодо рівня оподаткування – Великобританії.

Навіть в умовах пост-транзитивного господарювання податкова система не може бути стабільною, а відносно незначна фіскальна ефективність ПДВ і розвинуте майнове оподаткування не відповідають традиціям вітчизняної фінансової діяльності держави.

Натомість поступове запровадження окремих елементів соціально орієнтованих фіскальних систем Франції й Німеччини може оптимізувати податкову політику в Україні, забезпечивши її інтеграцію до ЄС. На завершення зауважимо, що відповідне економіко-інституційному середовищу використання фіскального й регуляторного потенціалів оподаткування – це найкраща стратегія фіскального регулювання в Україні як за ринкових соціально-економічних трансформацій, так і у разі її приєднання до ЄС. Причому не виключено, що у перспективі вже країни сучасного ЄС запозичуватимуть в України її фіскальний досвід.

Зазначимо, що оптимізація системи оподаткування є важливим завданням як для бізнесу, так і для держави. Перш за все необхідно привести у рівноважний стан податкове навантаження на реальний сектор економіки, з урахуванням того, що для бізнесу оптимізація оподаткування ЗЕД – це можливість максимізувати реальний прибуток не ховаючись у тінь та не норми порушуючи законодавства. Для держави результат від оптимізації оподаткування є дещо іншим – це наповнення державного бюджету за рахунок виведення з тіньового сектору та охоплення податками частини суб'єктів господарювання. При цьому важливо враховувати, що оптимізація повинна бути проведена в межах чинного законодавства, моральних та етичних норм, яких мають дотримуватися всі учасники процесу в межах реалізації податкової політики держави.

Як зазначає І. Луценко «провідне місце у структурі механізму реалізації податкової політики у сфері ЗЕД посідають його інструменти, за допомогою яких спрацьовують методи оподаткування і досягаються певні цілі податкової стратегії і тактики. До основних інструментів механізму реалізації податкової політики авторка відносить: податки, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, суб'єкт оподаткування, ставку податку та податкові пільги» [45, с. 94].

Вважаємо, що податки, залежно від їх виду та призначення, є окремим визначальним елементом механізму оподаткування від якого залежать інші означені авторкою інструменти. До того ж ми пропонуємо до означених авторкою елементів додати ще й предмет оподаткування. При цьому і податки, як визначальний інструмент, і об'єкт оподаткування, суб'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку та податкові пільги взаємопов'язані та взаємозалежні, що можна відобразити у вигляді матриці (табл. 3.2.), де по чисельнику таблиці ми означаємо основні податки у сфері ЗЕД (мито, ПДВ, акцизний податок, податок на прибуток), а по знаменнику - інші інструменти, що визначають сутність податків (об'єкт оподаткування, суб'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку та податкові пільги й формують). Як видається

представлена матриця достатньо точно описує всі основні аспекти системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності за всіма ключовими інструментами, що визначають функціонування цієї системи та механізми реалізації податкової політики держави у сфері ЗЕД.

Таблиця 3.2.

Матриця податків у сфері ЗЕД залежно від інструментів оподаткування

Податки / ***Інструменти оподаткування***	**Мито**	**ПДВ**	**Акцизний податок**	**Податок на прибуток**
Суб'єкт	митні органи	митні органи, податкові органи	митні органи, податкові органи	податкові органи
Об'єкт	Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон			Юридичні особи, які залучають іноземні інвестиції
Предмет	Товари та інші предмети, які перетинають митний кордон відповідно до митного тарифу	Товари, інші предмети,та послуги, що перетинають митний кордон у режимі імпорту, реімпорту, експорту, реекспорту.	Підакцизні товари, що перетинають митний кордон	Іноземні інвестиції
База податку	1)Митна вартість товарів 2)Кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості, з якої були визначені податки і збори, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита.	1)Вартість товарів за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари, які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку; 2)Величина підакцизних товарів, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару, об'єму двигуна автомобіля тощо	Оподатковуваний прибуток
Ставка податку	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Визначена відповідно до норм ПКУ	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Визначена відповідно до норм ПКУ
Податкові пільгі	Стимулюючі або протекціоністські	Стимулюючі	Соціальні або стимулюючі	Стимулюючі

Джерело: Складено автором на основі [45]

Далі означимо основні елементи інструментів оптимізації оподаткування ЗЕД, які доцільно застосовувати в сучасних умовах зважаючи на зарубіжний досвід (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Основні елементи інструментів оптимізації оподаткування ЗЕД

1.Використання податкових пільг, які можуть бути доступні для суб'єктів ЗЕД, що може включати пільги для експортерів, резидентів спеціальних економічних зон, інноваційних підприємств тощо.

2.Укладання міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування (МУУПО) між країнами, в яких Україна здійснює ЗЕД, що може допомогти уникнути подвійного оподаткування та зменшити податкове навантаження.

3.Трансфертне ціноутворення задля визначення оптимальних цін на внутрішні трансакції з пов'язаними сторонами, дотримуючись принципу арм's length, що може запобігти податковим аудитам та забезпечити адекватне ціноутворення.

4.Ефективне використання податкових кредитів, які можна застосувати до оподаткованих прибутків.

5.Моніторинг змін в законодавстві передбачає відслідковування змін в податковому та митному законодавстві країн ЄС та адаптація вітчизняної стратегії оподаткування відповідно.

6.Планування податкових зобов'язань для ефективного планування податкових платежів, враховуючи дати та строкові обмеження.

Модель оптимізації оподаткування для суб’єкта ЗЕД може бути складною і залежить від багатьох факторів, таких як тип діяльності, розмір підприємства, географічне розташування операцій, податкове законодавство країн, в яких здійснюється діяльність та інші. Загальна структура моделі оптимізації оподаткування для суб’єкта ЗЕД може бути наступною:

1. Аналіз поточного стану:

- оцінка податкових зобов’язань компанії та її структури оподаткування;
- аналіз податкових ризиків та можливостей оптимізації.

2. Визначення конкретних цілей оптимізації:

- зменшення податкового навантаження;
- забезпечення відповідності законодавству;
- підтримка інвестиційного росту тощо.

3. Розробка стратегії оптимізації:

- вибір оптимальної структури компанії (холдингової структури, філій, дочірніх підприємств);
- використання податкових пільг та знижок, доступних у регіонах, де діє підприємство;
- укладення угод про уникнення подвійного оподаткування та вивчення можливостей отримання податкових кредитів.

4. Моніторинг податкових змін:

- встановлення системи моніторингу змін у податковому законодавстві;
- планування змін в стратегії оподаткування відповідно до змін законодавства.

5. Забезпечення трансфертного ціноутворення:

- визначення адекватних цін на товари та послуги для уникнення конфліктів із податковими органами;
- оптимізації податкових обов'язків.

6. Здійснення фінансового планування:

- розробка фінансового плану, який враховує оптимальні податкові стратегії;
- максимізація використання податкових пільг.

7. Консультації з фахівцями – залучення податкових консультантів, юристів та інших фахівців для розробки та впровадження стратегії оптимізації.

8. Оцінка ефективності:

- регулярна оцінка ефективності оптимізаційних заходів;
- внесення необхідних коригувань.

Таким чином важливо не лише знати законодавство, що врегульовує оподаткування ЗЕД, але й правильно застосовувати всі можливі законні шляхи такої оптимізації з розумінням алгоритму її здійснення та кінцевих цілей та наслідків, які можна отримати в результаті.

3.2. Удосконалення системи регулювання ЗЕД в контексті забезпечення фіскальної ефективності в Україні

З метою гарантування безпеки країни і захисту загальнонаціональних інтересів будь-яка держава здійснює регулювання ЗЕД. Зважаючи на зазначені обставини, проблема удосконалення системи оподаткування ЗЕД є однією з основних та вимагає формування чітких параметрів подальшої трансформації фіскальної системи держави задля підвищення її ефективності. Тому наразі питання визначення конкретних шляхів удосконалення системи регулювання ЗЕД в частині митного оподаткування та досягнення та окреслення кола різноманітних завдань з поліпшення національного податкового законодавства, в тому числі і через внесення відповідних змін до Податкового та Митного кодексів та інших законодавчих актів, що регулюють адміністрування податків до бюджету є як ніколи актуальними.

Саме оподаткування зовнішньоторговельних потоків є одним з найбільш значущих важелів управління ринковою економікою держави. На жаль, сьогодні, наявне в нашій державі регулювання не повністю відповідає стандартам ГАТТ/СОТ. На сьогодні залишається низка суттєвих проблем, які впливають на стан податкового регулювання ЗЕД, зокрема:

– надмірна деталізація і суттєва диференціація розмірів імпортних ставок на однорідні товари;

– наявність значної кількості переваг та преференцій, отриманих від сплати ввізного мита для окремих галузей та суб'єктів ЗЕД;

– ігнорування галузевими міністерствами та відомствами основних принципів і підходів для підготовки законодавчих актів з питань податкового регулювання ЗЕД, зокрема підготовка ними пропозицій щодо деталізації товарів за комерційними назвами, маркою та призначенням для споживання в окремій галузі;

– значні зловживання суб'єктами ЗЕД при визначенні митної вартості товарів;

– зарегульований механізм відшкодування ПДВ підприємствам-експортерам [45].

Стосовно мита як одного з податків на міжнародну торгівлю, то основною проблемою його адміністрування залишається заниження митної вартості товарів. Однією з найбільш нагальних залишається проблема визначення митної вартості. Розраховуючи митну вартість, що є базою оподаткування імпортних товарів, іноді виникають розбіжності митних органів та інтересів учасників ЗЕД.

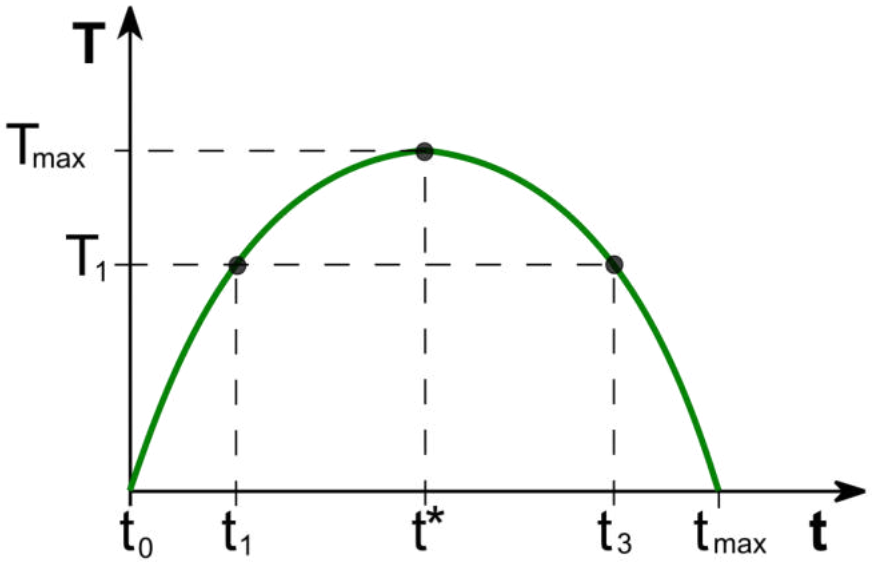
Нерегулярне надання торговельно-промисловою палатою потрібної інформації до митних органів України та недотримання порядку заповнення сертифікатів створюють багато спірних питань при визначенні країни походження товарів.

Вступ України до СОТ призвів до зниження митних ставок на експортні та імпортні операції. Але зменшення ставок податків на зовнішньоекономічну діяльність, з одного боку, впливає на міждержавну економічну конкурентність, тим самим наша країна стає привабливішою на світовому ринку, а з іншого – впливає на зменшення доходів держави.

Різке зниження податкового тиску на експорт та імпорт має двоякі наслідки. Так, щодо експорту у короткостроковій перспективі – позитивно вплине на динаміку експортних поставок, що в свою чергу може призвести до збільшення валютних надходжень до країни, а у середньо- та довгостроковій перспективах збільшення концентрації експорту за рахунок неглибокого перероблення може негативно впливати на розвиток економіки країни в цілому, а також може призвести до збільшення залежності національних виробників від світової кон'юнктури. Зменшення ставок на імпорт товарів сприяє збільшенню та вдосконаленню конкурентного середовища, в результаті чого надається можливість споживачам вибирати найкращу пропозицію за асортиментом, якістю та ціною. З іншого боку, збільшення імпорту загострює конкуренцію на внутрішньому ринку та має негативні наслідки для вітчизняних підприємств з високими виробничими витратами та низькою продуктивністю. Крім того, у короткостроковій перспективі це призведе до скорочення доходів бюджету.

Що стосується підвищення податкових ставок щодо оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, то наслідком цього буде скорочення обсягів експорту, імпорту та іноземної інвестиційної активності [46, с. 149–153], що, в свою чергу, у подальшому призведе до зменшення надходжень до бюджету. Прагнення держави збільшити надходження до бюджету зрозуміти можна. У короткостроковій перспективі підвищення податкових ставок приведе до зростання доходів бюджету країни. Однак, рівень податкових ставок повинен бути таким, який би не перевищував того рівня, за яким зростання ставки податку веде до зменшення надходжень. Таку теорію обґрунтував американський науковець А.

Лаффер (рис.3.2), який показав взаємозалежність між максимальними ставками оподаткування, загальною податковою базою, яка забезпечує суму податкових надходжень в бюджет. Разом з тим, іноді підвищення ставок податків на зовнішньоекономічну діяльність є економічно обґрунтованим.



де: T → дохід державного бюджету;
t → податкова ставка;
t* → податкова ставка, яка максимізує дохід для бюджету;
t1 і t3 → податкові ставки дають однакові бюджетні надходження

Рис. 3.2. Крива Лаффера [47]

З рисунку 3.2. ми бачимо, що збільшення податкової ставки спочатку призводить до збільшення бюджетних доходів від податків, але після певного рівня призводить до падіння. Так, якщо внутрішньому ринку країни загрожує дефіцит сировини у разі її вивезення, тоді підвищення ставок на експорт є необхідним. А за умов скорочення дефіциту зовнішньоторговельного балансу необхідним є підвищення ставок на імпорт чи введення додаткових надбавок.

Усе згадане вище, а також корупційні діяння в митних органах призводять до зменшення надходжень митних платежів до Державного бюджету. Варто підкреслити, що використання тіньових схем імпортерами майже неможливе без підтримки іноземних виробників, які з метою захоплення ринку свідомо беруть участь у їх реалізації. Оскільки для визначення митної вартості згідно із

законодавством використовується контактна ціна, іноземний виробник зазначає в інвойсі, що виходить за межі Євросоюзу, реальну ціну, а при ввезенні на митну територію України надається інвойс з іншою ціною, яка може в кілька разів бути меншою від попередньої. Це створює нерівні конкурентні умови на українському ринку та завдає значної шкоди українським галузям економіки.

Найбільші розходження у цінах на товар зафіксовані при його імпорті з таких країн як Німеччина, Китай, Польща, Туреччина, Угорщина. Використанню тіньових схем сприяють такі чинники:

– прогалини в законодавстві, які з успіхом використовують імпортери для ухиляння від податків та мита;

– недосконала система визначення та контролю митної вартості; зловживання службовців під час виконання професійних обов'язків [48].

Для вирішення цих проблем та покращення оподаткування ЗЕД запроваджується електронне декларування та е-документообіг, наразі створено єдину базу нормативно-довідкових документів, автоматизовано систему збору, зберігання та обробки інформації та здійснення більшості митних процедур. Це дозволило швидше та якісніше здійснювати митне оподаткування зовнішньоекономічних операцій, що, в свою чергу, збільшує обсяги надходжень до бюджету.

На формування митної політики в контексті регулювання зовнішньоекономічних та інвестиційно-інноваційних процесів в Україні впливає багато внутрішніх і зовнішніх чинників, першочергово сам процес регулювання відбувається на основі використання певного митного режиму. Слід зазначити, що будь-які зміни в нормативній базі торкаються інтересів суб'єктів ЗЕД. Тому при формуванні митної політики значну роль набуває формування регуляторних митних режимів, у межах яких декларант здійснює всі операції стосовно митного контролю та оформлення.

Вид митного режиму визначає заходи тарифного та нетарифного регулювання, внутрішні податки, які в одних випадках можна віднести до нетарифних заходів, а в інших – ні (дорожні збори). При створенні кожного митного режиму встановлюються обмежувальні та стимулюючі заходи, тобто певні умови, що дозволяють стимулювати певну діяльність, корисну для держави. Наприклад, створення сприятливих умов у рамках транзитного режиму покращить використання транзитного потенціалу України, збільшить надходження від податків на користування дорогами, трубопроводами тощо [49, с.48].

Також зазначимо, що за результатами аналізу вирішального впливу норм, правил і законів на формування сприятливого середовища для діяльності суб'єктів ЗЕД в Україні, Європейському Союзі, Казахстані інших раїнах І.Новосад було з'ясовано, що в Україні існує три основних режими, які мають більше заборон, ніж стимулів, а саме – це режим знищення та руйнування, реекспорт, реімпорт [50].

Загалом, пільги мають відповідати певним вимогам і тоді вони можуть бути передбачені у вигляді скасування чи зниження митних зборів, податку на додану вартість, спеціального податку, збільшення строків користування режимом, збільшення чи зменшення нетарифних заходів, відсутність дозвільної системи для конкретного режиму, спрощення механізму цього режиму. Таким чином, майже всі групи товарів можуть не обкладатися митом, податком на додану вартість, акцизом, практично відсутні нетарифні обмеження, використання товарів не обмежене, країна походження та митна вартість не мають істотного значення.

Надаючи такі пільги, держава переслідує інтерес збільшення торговельного балансу за рахунок розвитку експортного потенціалу. Пільги повинні відповідати таким вимогам:

1) не заперечувати норми міжнародного права та Конституції України;

2) пільги не можуть носити індивідуальний характер;

3) надання пільг повинні стимулювати корисну діяльність (експорт товарів, використання давальницької сировини);

4) надання пільг має бути пов’язане з національними інтересами країни [50].

Заборони та обмеження також пов’язані з зацікавленістю держави у визначенні місця використання того чи іншого режиму. Обмеження можуть бути у вигляді тарифних і нетарифних бар'єрів, додаткової системи контролю, видачі дозволів (сертифікат походження, відповідності), скорочення тривалості режиму, встановлення додаткових процедур, контролю (наприклад, фотозйомка та присвоєння номерів). серії). сировини), скорочення термінів використання певного режиму, створення прихованої системи внутрішніх податків [51].

Обмеження мають бути економічно виправданими урядом і не можуть бути введені з порушенням міжнародного права. Тому в Україні діє три основні режими, які мають більше заборон, ніж стимулів, а саме знищення та знищення, режим реекспорту та реімпорту. Слід зазначити, що механізми впровадження режимів транзиту та спеціальної митної зони мають бути більш привабливими для ведення бізнесу. Труднощі в обробці транзитних товарів завдають великої шкоди державі, а відсутність правової можливості використання режиму «спеціальна митна зона» гальмує розвиток експортного потенціалу. В Україні є три режими, які містять більше стимулів, ніж заборон. Це експорт, безмитне зберігання та режим переробки на митній території.

Слід зазначити, що відсутність чіткої системи контролю за операціями з режимі переробки сировини на та поза межами митної території породжує тіньові схеми, за якими товари ввозяться та вивозяться в незрівнянно більших обсягах, ніж це декларується, тобто залишок сировини й готової продукції після переробки належно не контролюється.

Загалом кількість нейтральних митних режимів – п’ять. Їх використання не сповільнює зовнішньоекономічні операції, але й не створює додаткових мотивів до їх використання. Тому необхідно посилювати мотиваційні чинники при використанні пріоритетних для України митних режимів з метою активізації інвестиційно-інноваційної діяльності та створення позитивного іміджу України на

міжнародній арені. Отже, режими переробки на митній території та транзит для України потрібно зробити більш стимулюючими, ніж в ЄС, що сприятиме активізації ЗЕД.

Також, доцільно внести зміни до МКУ стосовно спрощення процедур контролю за режимом переробки сировини на митній території країни. Ці спрощення можуть здійснювати відповідно до режиму найбільшого сприяння на підставі двосторонніх домовленостей між країнами. Для підвищення ефективності транзитного режиму Україна має дотримуватися низки міжнародних конвенцій та угод, які сформовані в Програмі становлення України як транзитної держави [52]. Спростити систему митного контролю на кордоні та перевести її на постудиторський період відповідно до міжнародних договорів. [53, с. 337].

На державному рівні потрібно здійснити перегляд умов ліцензування в напрямі спрощення їх для митних перевізників, власників митних ліцензійних складів з метою розвитку супутньої митної інфраструктури та забезпечення створення робочих місць, а також розширення асортименту транзитних послуг для суб'єктів ЗЕД. Важливим інструментом державної фіскальної політики стосовно інтенсифікації залучення іноземних інвестицій та освоєння інновацій повинні стати такі митні режими як спеціальні (вільні) економічні зони. Вони зарекомендували себе як ефективне залучення внутрішніх і зовнішніх інвестицій та територіальний розвиток в розвинутих державах і в країнах, що розвиваються [54].

Отже, проведені теоретико-методичні дослідження специфіки оподаткування ЗЕД на основі комплексного підходу до моніторингу світового досвіду оподаткування зовнішньоекономічного простору дали нам змогу сформулювати чіткі підходи до удосконалення регулюючого потенціалу в цій сфері забезпечення фіскальної ефективності, зокрема:

– покращити розвиток фінансових інформаційних систем, особливо порядку обміну інформацією перед надходженням товарів;

– посилити застосування технічних бар’єрів у частині законодавчого закріплення нормативних вимог, спрямованих на захист здоров'я та безпеки людей, тварин і рослин;

– активізація обігу е-документів і е-декларацій, створення єдиної бази нормативно-довідкових документів, автоматизованої системи збору, зберігання та обробки інформації, а також запровадження автоматизації митних процедур шляхом інноваційних підходів із застосуванням передових методик;

– підвищення ефективності роботи підрозділів митної вартості, класифікації товарів та заходів щодо регулювання зовнішньоекономічної діяльності податкових органів України шляхом підвищення кваліфікації працівників, посилення контролю за їх діяльністю та забезпечення матеріальними засобами та необхідною технікою ;

– встановити дієвий контроль за дотриманням податковими органами законодавства про спрощену процедуру відшкодування ПДВ відповідно до антикризових ініціатив уряду;

– забезпечити максимально можливий рівень автоматизації процедури контролю митної вартості для нівелювання людського впливу на податкові рішення;

– спростити систему митного контролю на кордоні та перевести її на після ревізійний період відповідно до міжнародних договорів.

Разом з цим слід зазначити, що з метою активізації ЗЕД та стимулювання розвитку реального сектору економіки України за допомогою митно-податкового регулювання потрібно не забувати про вже зроблені кроки стосовно удосконалення та реформування його сучасної практики в контексті задоволення фіскальних і суспільних потреб і сконцентрувати увагу і сили всіх учасників зовнішньоекономічних відносин на їх ефективне виконання.

Удосконалення регулюючого потенціалу ЗЕД для забезпечення фіскальної ефективності в Україні є важливим завданням, що може сприяти розвитку

економіки та залученню інвестицій. Нижче представлено рекомендації за кількома напрямами удосконалення регулюючого середовища оподаткування ЗЕД:

1. Підвищення прозорості та сприяння декларуванню. Забезпечення прозорості у зовнішньоекономічних операціях сприяє виявленню недостовірної інформації та запобіганню ухиленню від оподаткування. Важливо створити ефективну систему декларування та контролю за обміном інформацією між митними, податковими органами та підприємствами.

2. Запровадження ефективного митного контролю. Покращення системи митного контролю сприятиме зменшенню можливостей для неправомірного обходу митних зобов’язань та контрабанди. Використання сучасних технологій та митного е-декларування й е-аудиту може полегшити та прискорити митні процедури й сприятиме підвищенню фіскальної ефективності в сфері ЗЕД.

3. Автоматизація системи управління ризиками (АСУР), митного декларування, митного податкового контролю, обліку та звітності. Впровадження ефективних інформаційних систем для аналізу та управління ризиками, оформлення митних декларацій та митного контролю на основі автоматизації цих процесів, дозволить зменшити ймовірність помилок та сприятиме швидкому реагуванню на зміни в законодавстві та ринковому середовищі.

4. Розробка та удосконалення податкових стимулів. Створення або удосконалення податкових стимулів для суб’єктів ЗЕД за різними режимами, зокрема стосовно експорту, критичного імпорту, гуманітарної допомоги, а також активізація інституту авторизованих економічних операторів, а також податкових стимулів для залучення інвестицій та інновацій.

5. Забезпечення дотримання принципів трансфертного ціноутворення. Впровадження і ефективний контроль за дотриманням принципів арм’s length у угодах між пов'язаними сторонами допоможе уникнути несправедливого збільшення витрат чи зменшення прибутку для цілей оподаткування у сфері ЗЕД.

6. Активна участь у міжнародних заходах та ініціативах. Участь у міжнародних ініціативах та взаємодія з міжнародними організаціями сприятиме впровадженню сучасних міжнародних стандартів зовнішньої торгівлі та уніфікації системи оподаткування у сфері ЗЕД до світових та європейських норм.

7. Поліпшення адміністративної ефективності. Оптимізація процедур та скорочення бюрократичних бар'єрів, у тому числі митних, сприятиме розвитку бізнесу та прискорить зовнішньоекономічні операції.

Зміни державного регулювання ЗЕД за цими напрямами, на нашу думку, сприятиме удосконаленню регулюючого потенціалу ЗЕД України та забезпечить фіскальну ефективність, створить сприятливі умови для розвитку бізнесу та привертання інвестицій.

Практична реалізація запропонованих напрямів удосконалення регулюючого потенціалу ЗЕД для забезпечення фіскальної ефективності в Україні може включати в себе розробку низки державних стратегій та заходів, спрямованих на створення сприятливого середовища для бізнесу та оптимізацію податкових навантажень, зокрема:

1. Податкова реформа з метою спрощення системи оподаткування та зменшення адміністративних бар'єрів для бізнесу, що здійснюють імпорт критично необхідних для країни з урахуванням можливостей зниження загальної ставки податку на прибуток для підприємств, що здійснюють експорт, що може стимулювати більше підприємств вести експорт та залучати іноземні інвестиції.

2. Фінансова підтримка експортерів шляхом розробки та впровадження державних програм та заходів спрямованих на підтримку експортерів, у вигляді грантів, субсидій, кредитування, фінансової допомоги та консультацій.

3. Створення сприятливого інвестиційного клімату задля залучення іноземних інвесторів шляхом поліпшення інвестиційного клімату, включаючи захист прав власності, дотримання контрактів і вирішення інвестиційних спорів.

4. Автоматизація та спрощення митних процедур шляхом впровадження електронних систем для зменшення бюрократії і забезпечення прозорості взаємодії з податковими та митними органами з метою зменшення адміністративних труднощів для підприємств – суб'єктів ЗЕД.

5. Удосконалення інфраструктури, а саме розвиток та модернізація транспортної і логістичної інфраструктури для полегшення переміщення товарів та послуг через кордон та по території України.

6. Підвищення кваліфікації кадрів шляхом надання державної підтримки в навчанні та підвищенні кваліфікації фахівців, які займаються регулюванням ЗЕД та адмініструванням податків та платежів у цій сфері.

Таким чином вважаємо, що розробка на рівні органів державного управління послідовних довгострокових (стратегічних) і середньострокових (тактичних) стратегій та програм розвитку за усіма напрямами суспільного буття і, зокрема, у сфері оподаткування ЗЕД з а запропонованими напрямами та заходами є запорукою ефективності суспільства, у тому числі й у напрямі фіскальної ефективності.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного магістерського дослідження здійснено аналіз теоретичних засад оподаткування ЗЕД, а також розроблено пропозицій щодо підвищення її фіскальної ефективності на засадах удосконалення регулюючого потенціалу в Україні, що дозволило зробити наступні висновки.

1. Узагальнення теоретичного доробку науковців та практиків у сфері регулювання ЗЕД надало змогу розкрити економічну сутність ЗЕД як об’єкту оподаткування. В роботі визначено, що ЗЕД є важливою складовою сучасної глобалізованої економіки і взаємодії країн на світовому ринку, яка у свою чергу складається з низки усталених елементів, що розкривають її зміст, а саме: експорт та імпорт товарів і послуг; капітал та інвестиції: міжнародний обмін технологіями та ноу-хау та фінансові операції (табл.1.1.). Залежно від об’єкта ЗЕД визначається об’єкт оподаткування, зокрема за цією ознакою нами визначено такі об’єкти оподаткування (рис.1.2.): експорт та імпорт товарів, міжнародна торгівля послугами, інвестиції та діяльність підприємств за кордоном, трансфертне ціноутворення, фінансові операції, митні зобов'язання, оподаткування капіталовкладень, оподаткування нерухомості та активів за кордоном. За видами податків об’єкти оподаткування (табл.1.2.) є наступними: мита і податки на ввіз/вивіз, податок на прибуток від ЗЕД, податки на оборот зовнішньоторговельних операцій, податки на додану вартість (ПДВ), акцизи та спеціальні податки, податки на нерухомість та інші активи, податки на фінансові операції.

2. Здійснено порівняльний аналіз оподаткування ЗЕД в різних країнах світу (США, ЄС, Китай), що надало змогу констатувати, що система мит і податків на ввіз/вивіз може змінюватися в залежності від політичних, економічних та торговельних умов і в кожній країні має свої особливості є складним і регулюється як внутрішніми, так і міжнародними податковими нормами та

угодами. Проте, кожна країна має свої власні правила оподаткування, але є також спільні європейські директиви та стандарти. Порівнявши порядок оподаткування ЗЕД та митного оподаткування в трьох найбільших економіках світу, що суттєво відрізняються за географічним місцем розташування та економічним устроєм можемо зробити висновки, що у цілому у цих країнах спостерігається певна системність та уніфікованість підходів у цій сфері. Це пов'язано перш за все з високими темпами інтеграції та глобалізації світового економічного простору, що спонукає до приведення до однотипності національних фіскальних підходів. Реформування вітчизняної податкової системи, а особливо системи оподаткування у сфері ЗЕД має відбуватися з урахуванням світового досвіду, що стане запорукою швидкого та безболісного входження України до ЄС та до світової економіки.

3. Аналіз особливостей оподаткування ЗЕД в Україні показав, що регулювання у сфері оподаткування ЗЕД здійснюється різними державними установами, зокрема: Верховною Радою України, Державною податковою службою України, Державною митною службою України, Національним банком України, Міністерством фінансів України, Міністерством економічного розвитку та іншими інституціями за допомогою низки законодавчих актів серед яких основне місце посідають Податковий та Митний кодекси України. Наразі оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності залежно від обраного митного режиму унормовується різними статтями МКУ та ПКУ й іншими законодавчими актами, якщо це передбачено відповідними кодексами (табл. 2.2.). Встановлено, що в 2022 році після оголошеного воєнного стану в Україні основними пріоритетними напрямами нормотворчої та методологічної роботи Держмитслужби є: вдосконалення чинного митного законодавства з метою забезпечення потреб обороноздатності країни; сприяння ввезенню на митну територію України гуманітарної допомоги для Збройних Сил України та запобігання використанню в комерційних цілях товарів під виглядом гуманітарної

допомоги; контроль правомірності застосування пільг зі сплати митних платежів та недопущення втрат державного бюджету.

4. Аналіз статистичних показників показав, що в Україні починаючи з 2022 року чітко прослідковуються всі ознаки кризи у сфері ЗТД, а саме: значне падіння обсягів зовнішньоторговельного обороту (обсяги експорту та імпорту у 2022 р. скоротились на 31,2% та 24,1% порівняно з 2021 р.); скорочення обсягів зовнішньої торгівлі з основними торговельними партнерами України та припинення торговельних операцій з росією та білорусією; збільшення від'ємного сальдо зовнішньоторговельного обороту. За підсумками 2022 року перевищення імпорту над експортом товарів становило 11160,1 млн. дол. США (табл. 2.3.). Унаслідок війни розв'язаної росією відбулося скорочення обсягів ЗТД з країнами СНД (з 19% до 2% по імпорту та з 11% до 5% по експорту товарів) та значно збільшився відсоток торговельного обороту з країнами ЄС (з 40% на 51% по імпорту та з 39% до 65% по експорту товарів). Збільшення товарообороту з країнами ЄС, також, пояснюється тим, що у 2022 році Україна стала кандидатом у члени ЄС та було знято певні обмеження (митні платежі, ліцензії та квоти) на торгівлю товарами у зв'язку з війною. (рис. 2.2.).

5. Основні напрями здійснення змін в системі оподаткування ЗЕД в умовах війни можна означити наступним чином: зміни в митних ставках для різних товарів та послуг, що може включати як збільшення, так і зменшення ставок, залежно від стратегічного значення конкретних груп товарів; введення додаткових митних обмежень для контролю обсягів та характеру ЗЕД, що може включати квоти на імпорт та експорт певних товарів; спеціальні режими митного контролю для товарів, які ввозяться або вивозяться з країни, що може включати додатковий обов'язковий митний огляд та перевірку документів; обмеження на експорт стратегічних товарів, зокрема такі товари як продукти харчування, медикаменти та інші стратегічні ресурси, можуть підпадати під особливий митний контроль та обмеження на експорт; зміни в митних процедурах, зокрема на терміни та порядок

митного оформлення, які можуть враховувати потреби безпеки та швидкість митного оформлення.

6. Означено, що Оцінювання фіскальної ефективності оподаткування ЗЕД враховує показники фіскальної ефективності митних платежів, що характеризують залежність бюджету від ефективності діяльності митних органів та показують, наскільки спроможні ці платежі наповнювати дохідну частину державного бюджету. Аналіз динаміки надходжень від митних платежів та їх складових до державного бюджету України за період 2014-2022 рр. (табл. 2.7.), показав загальну позитивну тенденцію надходжень за всіма видами податків (окрім 2022 року). При цьому доходи від ПДВ товарів, що ввозяться на митну територію України складають левову частку від загальної суми надходжень. За підсумками 2021 р. митниця перерахувала до бюджету рекордну за аналізований нами період суму – 497,2 млрд грн, з них ПДВ – 380,7 млрд грн. Однак у 2022 р. внаслідок війни дохід до Держбюджету до митниці за даними Мінфіну впав на 36% – до 318,1 млрд грн, (ПДВ – 253,1 млрд грн, акцизний податок – 41,7 млрд грн, ввізне мито – 23,3 млрд_грн.). При цьому відповідно до звіту Держмитслужби про результатами роботи за 2022 рік протягом січня-грудня 2022 р. до Державного бюджету України забезпечено перерахування митних та інших платежів у сумі 300,8 млрд грн, що становить 56,9% від планового показника (528,3 млрд грн). Тобто надходження до бюджету у 2022 р. скоротилися на 39,6% порівняно з показниками 2021 р. Щодо надходжень митних платежів до державного бюджету протягом січня – березня 2023 року Держмитслужбою забезпечено виконання визначених Міністерством фінансів індикативних показників надходжень митних платежів до державного бюджету. Зокрема, при плані 99,7 млрд грн до бюджету перераховано 100,9 млрд грн, що становить 101,2% зазначеного планового показника.

7. Основні зміни, які вплинули на надходження митних платежів до державного бюджету: надання пільг зі сплати податків при імпорті товарів, не пов’язаних із протидією збройній агресії країни-окупанта, надані у квітні – червні

2022 року склали 42,1 млрд грн ; надання пільг при імпорті продукції оборонного призначення – 31,4 млрд грн, з них 4 млрд грн – відстрочення сплати митних платежів під час ввезення на митну територію України товарів, кінцевим отримувачем яких згідно з умовами договору визначено Міноборони, ЗСУ; пільги зі сплати акцизного податку при ввезенні сировини для виробництва інших підакцизних товарів (переважно тютюну) – 28,1 млрд грн; нові пільги, спрямовані на відновлення енергосистем та забезпечення громадян електроенергією – лише протягом листопада – грудня 2022 року обсяги наданих пільг склали 4,8 млрд грн, у тому числі з імпорту електрогенераторів – 3,8 млрд грн.

8. Обґрунтовано, що основні напрями оптимізації оподаткування ЗЕД тісно пов’язані з удосконаленням податкової політики, повідне місце в реалізації якої відіграють механізми та інструменти оподаткування, а саме: податки, об’єкт оподаткування, предмет оподаткування, база оподаткування, суб’єкт оподаткування, ставки податку та податкові пільги, де визначальним інструментом є саме податки. Сформовано матрицю впливу податків на реалізації податкової політики у сфері ЗЕД за основними видами податків: мито, ПДВ, акцизний податок, податок на прибуток. (табл. 3.2.). Також, означено основні елементи інструментів оптимізації оподаткування ЗЕД, які доцільно застосовувати в сучасних умовах зважаючи на зарубіжний досвід (рис. 3.1), а саме: використання податкових пільг, укладання міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування (МУУПО) трансфертне ціноутворення, ефективне використання податкових кредитів, моніторинг змін в законодавстві, планування податкових зобов'язань. Означено, що Модель оптимізації оподаткування для суб’єкта ЗЕД може бути складною і залежить від багатьох факторів, таких як тип діяльності, розмір підприємства, географічне розташування операцій, податкове законодавство країн, в яких здійснюється діяльність та інші. Загальна структура моделі оптимізації оподаткування для суб’єкта ЗЕД може бути наступною: аналіз поточного стану; визначення конкретних цілей оптимізації; стратегії оптимізації;

моніторинг податкових змін; трансфертне ціноутворення; фінансове планування; консультації з фахівцями; оцінка ефективності.

9. Доведено, що оподаткування зовнішньоторговельних потоків є одним з найбільш значущих важелів управління ринковою економікою держави. Проте, наразі регулювання оподаткування ЗЕД не повністю відповідає стандартам ГАТТ/СОТ і має низку суттєвих проблем, зокрема: надмірна деталізація і суттєва диференціація розмірів імпортних ставок на однорідні товари; наявність значної кількості переваг та преференцій, отриманих від сплати ввізного мита для окремих галузей та суб'єктів ЗЕД; ігнорування галузевими міністерствами та відомствами основних принципів і підходів для підготовки законодавчих актів з питань податкового регулювання ЗЕД; значні зловживання суб'єктами ЗЕД при визначенні митної вартості товарів; зарегульованість механізму відшкодування ПДВ підприємствам-експортерам. Усе згадане вище, а також корупційні діяння в митних органах призводять до зменшення надходжень митних платежів до Державного бюджету. Варто підкреслити, що використання тіньових схем імпортерами майже неможливе без підтримки іноземних виробників, які з метою захоплення ринку свідомо беруть участь у їх реалізації.

10. Проведені теоретико-методичні дослідження специфіки оподаткування ЗЕД на основі комплексного підходу до моніторингу світового досвіду оподаткування зовнішньоекономічного простору дали змогу сформулювати чіткі підходи до удосконалення регулюючого потенціалу в цій сфері забезпечення фіскальної ефективності, зокрема: покращити розвиток фінансових інформаційних систем, особливо в частині обміну інформацією перед надходженням товарів; посилити застосування технічних бар'єрів у частині законодавчого закріплення нормативних вимог, спрямованих на захист здоров'я та безпеки людей, тварин і рослин; активізація обігу е-документів і е-декларацій, створення єдиної бази нормативно-довідкових документів, автоматизованої системи збору, зберігання та обробки інформації, а також запровадження автоматизації митних процедур;

підвищення ефективності роботи підрозділів митної вартості, класифікації товарів та відділів з регулювання ЗЕД податкових органів України; встановити дієвий контроль за дотриманням податковими органами законодавства про спрощену процедуру відшкодування ПДВ відповідно до антикризових ініціатив уряду; забезпечити максимально можливий рівень автоматизації процедури контролю митної вартості для нівелювання людського впливу на податкові рішення; спростити систему митного контролю на кордоні та перевести її на період після митного оформлення (пост-митний контроль та постаудит) відповідно до міжнародних договорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV : Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15

2. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII : Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/959-12#Text

3. Зовнішньоекономічна діяльність. *Юридична енциклопедія* : у 6 т. / ред. кол. : Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) [та ін.]. К. : Українська енциклопедія ім. М.П. Бажана, 1998. Т. 2 : Д–Й. 744 с.

4. Експортно-імпортні операції : навч. посіб. / Я. В. Белінська, П. Б. Коляда, О. В. Чернова, П. Б. Юр'єва [та ін.]. Ірпінь : ВПЦ УДФСУ, 2018. 254 с.

5. Юр'єва П., Микитенко Т. Зовнішньоекономічна діяльність та особливості її оподаткування: теоретичні аспекти. *Економіка та суспільство*. 2022. № 38. URL : https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-30

6. Борисенко О. П. Зовнішньоекономічна політики держави: концепція, стратегія, механізми реалізації : монографія. Донецьк : Юго-Восток. 2012. 404 с.

7. Кириченко О. А. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. 3-є вид., перероб. і допов. К. : Знання, 2008.

8. Пісьмаченко Л. М. Державне управління зовнішньоторговельною діяльністю в Україні : монографія. Донецьк : Юго-Восток, 2008. 366 с.

9. Івашова Л. М. Зовнішньоекономічні відносини. Митна енциклопедія: у 2-х томах. / редкол. : І. Г. Бережнюк (відп. ред.) [та ін.]. Хмельницьки : ПП Мельник А. А., 2013. Т.1. 472 с.

10. Гребельник О. П. Зовнішньоекономічна політика. *Митна енциклопедія*: у 2-х томах. / редкол. : І. Г. Бережнюк (відп. ред.) [та ін.]. Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. Т.1. 472 с.

11. Петруня Ю. Є., Новікова К. І. Зовнішньоекономічна діяльність. *Митна енциклопедія* : у двох томах. / редкол. : І. Г. Бережнюк (відп. ред.) [та ін.] Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. Т. 1. 472 с.

12. Тищенко В. Ф., Остапенко В. М. Основи зовнішньоекономічної діяльності та митної справи : навч. посіб. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2022. 193 с.

13. Податковий кодекс України : від 02 грудня 2010 р. №2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?find=1&text=

14. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д.ю.н., проф. Л. К. Воронової. 2-ге вид., перероб. і доповн. К. : Алерта, 2011. 558 с. URL: http://surl.li/fpadp

15. Андрющенко І. Є., Гринь Ю. В. Міжнародний досвід організації податкового адміністрування. *Ефективна економіка.* 2015. № 11. URL: http://www.economy. nayka.com.ua/?op=1&z=4514

16. Гуцул І.А. Митна політика зарубіжних країн: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 198 с. URL: http://surl.li/ahvdg

17. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна [та ін.]. К. : НДФІ, 2006. 320 с.

18. Мельник В. М., Кощук Т. В. Сучасні податкові реформи у нових країнах – учасницях ЄС. *Економіка і прогнозування.* 2012. № 3. С. 102-117.

19. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія. Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. 248 с. URL: http://surl.li/okdnr

20. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кощук Т. В. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: монографія. Тернопіль : ТНЕУ. 2014. 236 с.

21. Карлін М. І., Проць Н. В. Фінанси зарубіжних країн: конспект лекцій для студентів заочної форми навчання за скороченою формою навчання. Луцьк: Вежа-

друк, 2022. 103 с.

22. Оподаткування в Швейцарії : веб-сайт Юридичної компанії Finance Business Service. URL: https://fbs-tax.com/uk/tax-planning/switzerland/taxation-in-switzerland/

23. Бізнес-можливості у Сінгапурі : веб-сайт посольства України в Республіці Сінгапур URL: https://singapore.mfa.gov.ua/ukrayina-ta-singapur/ekonomichne-spivrobitnictvo

24. Оподаткування в Сінгапурі : веб-сайт Консалтингової групи DKLex. URL: http://surl.li/pkfae

25. Доступ на бразильський ринок та імпортні процедури : веб-сайт посольства України в Федеративній Республіці Бразилії. URL: http://surl.li/pkfau

26. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія. Дніпропетровськ : АМСУ, 2009. 453 с.

27. Митний кодекс України від 13.03.2012. № 4495-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text

28. Про Митний тариф України : Закон України від 19 жовтня 2022 р. №2697-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-20#Text

29. Гречишкіна О. О., Ковалев А. С. Податкові інструменти регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2014. №8 (215). С. 26–29.

30. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text.

31. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків під час ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України : від 1 квітня 2022 року № 2173-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text

32. Деякі питання пропуску гуманітарної допомоги через митний кордон України в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України : від 01 березня 2022 року № 174. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/174-2022-%D0%BF#Text

33. Митні платежі : Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: https://customs.gov.ua/mitni-platezhi

34. Стан зовнішньої торгівлі товарами у 2022 році : Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: https://customs.gov.ua/statistika-ta-reiestri

35. Стан зовнішньої торгівлі товарами у січні-листопаді 2023 року : Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: https://customs.gov.ua/statistika-ta-reiestri

36. Скільки коштів Митна служба перераховує до держбюджету. *Слово і діло: економіка від 7 лютого 2023 р.* URL: http://surl.li/pkfbl

37. Звіт про результати роботи Державної митної служби України за 2022 рік : Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: https://customs.gov.ua/plani-ta-zviti-roboti

38. У 2022 році Держмитслужба перерахувала до держбюджету 300,8 млрд грн: чому не більше? : Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: http://surl.li/ezjcw

39. Щодо результатів роботи Держмитслужби у напрямку забезпечення надходжень митних платежів до державного бюджету : Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: http://surl.li/ggxix

40. Чиркова Ю. Л., Ткачук Б. М. Особливості оподаткування зовнішньоекономічних операцій під час воєнного стану в Україні. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 40. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1517

41. Про заборону застосування на території України лікарських засобів походженням з республіки білорусь : Наказ від 19 березня 2022 року № 503 /

Міністерство охорони здоров'я України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0503282-22#Text

42. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2022 р. № 153 та визнання таким, що втратив чинність, пункт 1 постанови Кабінету Міністрів України від 16 березня 2022 р. № 289 : Постанова Кабінет Міністрів України : від 7 липня 2022 року № 761. URL: https://document.vobu.ua/doc/13744.

43. Які спрощення для ввезення гуманітарки діють під час війни. *Тижневик «Головбух»*. URL: https://www.golovbukh.ua/news/29786-yak-sproshchennya-dlya-vvezennya-gumantarki-dyut-pd-chas-vyni.

44. Крисоватий А. І., Кощук Т. В. Податкова гармонізація та національні особливості оподаткування високорозвинених країн. *Економіка і податки: Міжнародна економіка*. 2009. С. 126–139 URL: http://eip.org.ua/docs/EP_09_4_126_uk.pdf

45. Луценко І. С. Елементи податків як інструменти реалізації податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності. *Фінанси*. 2012. №2. С. 94–98. URL: http://zt.knute.edu.ua/files/2012/02(61)2012/2_12_17.pdf

46. Ларіонова К. Л., Чубата О. С. Проблеми оподаткування та шляхи їх вирішення у сфері зовнішньоторговельних операцій в Україні *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 3. Т. 3. С. 149–153.

47. Крива Лаффера : Вікіпедія. URL: http://surl.li/pkdoc

48. Попівняк О. І. Міжнародний досвід забезпечення митної безпеки. Правова просвіта: електронне науково-фахове видання. 2018. № 2. URL: http://www.pravo.nayka.com.ua/pdf/2_2018/82.pdf

49. Носіков Д. М. Сутність і зміст фіскальної функції держави. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Юридичні науки.* 2016. Вип. 1 (1). С. 46–50.

50. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України : монографія / С. С. Брехов, В. І. Коротун, Т. О. Скоромцова, Н. В. Новицька [та ін.] ; за заг. ред. С. С. Брехова, В. І. Коротуна. К. : Алерта, 2017. 344 с.

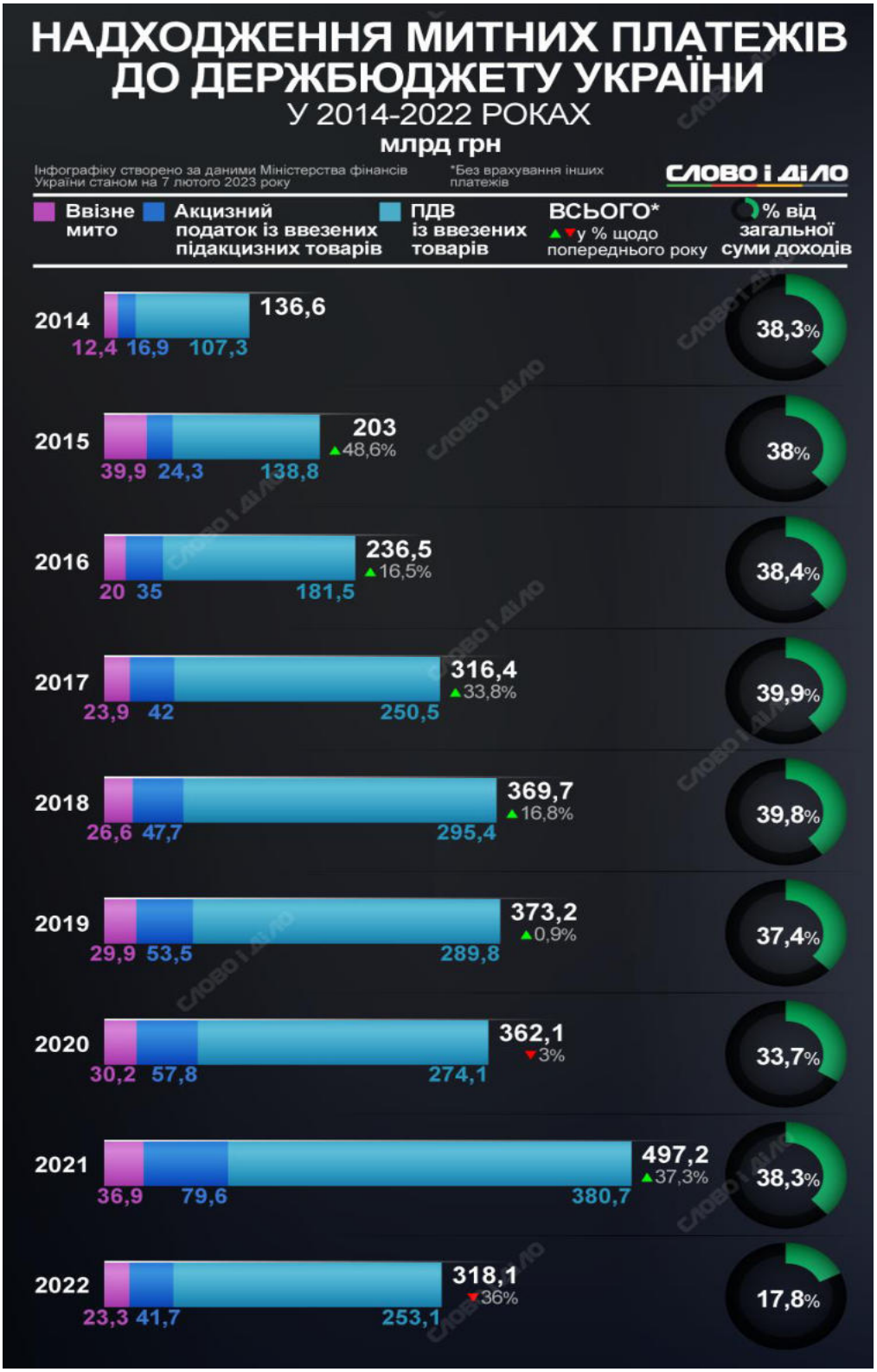
51. Кужелєв М. О., Житар М. О. Особливості формування державної фінансової політики в умовах європейської інтеграції України. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 2. С. 154–163. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/3200/1/3422_IR.pdf

52. Сучасні виклики забезпечення митної безпеки в Україні : монографія / за ред. д.е.н., професора А. І. Крисоватого. Тернопіль : Університетська думка, 2020. 414 с. URL: http://surl.li/okdxu

53. Реформування податкової системи України : сучасні виклики та орієнтири : монографія / за заг. ред. П. В .Пашка, Л. Л. Тарангул. Київ : Новий друк. 2015. 570 с.

54. Петруненко Я. Створення спеціальних (вільних) економічних зон як засіб державного стимулювання економічного розвитку окремих територій.: *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2022. Т. 1. № 73 *URL: http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/268555/264135*.

Додаток А



Джерело: https://www.slovoidilo.ua/2023/02/07/infografika/ekonomika/skilky-koshtiv-mytna-sluzhba-pereraxovuye-derzhbyudzhetu