

УДК 336.02

**Микола ЧИРАК,
Вікторія КЛІМЧИК**

ЕВОЛЮЦІЯ ФІСКАЛЬНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗОВНІШНЬОТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Здійснено аналіз процесу становлення та розвитку фіскального регулювання зовнішньоторговельної діяльності в Україні. Встановлено, що залежно від стану національної і світової економік, а також від конкретних цілей, які переслідували органи державної влади на певних етапах зовнішньоторговельних відносин, виникла потреба в зміні спрямованості впливу фіскального регулювання. Зроблено висновки про необхідність підвищення ефективності механізму фіскального регулювання зовнішньоторговельної діяльності за рахунок більш виваженого використання інструментів і заходів фіскального впливу.

Ключові слова: *фіскальне регулювання, податок на додану вартість, акциз, ставка мита, зовнішньоторговельна діяльність, експорт, імпорт.*

Николай ЧИРАК, Виктория КЛИМЧИК

Эволюция фискального регулирования внешнеторговой деятельности в Украине

Осуществлен анализ процесса становления и развития фискального регулирования внешнеторговой деятельности в Украине. Установлено, что в зависимости от состояния национальной и мировой экономик, а также от конкретных целей, которые преследовались органами государственной власти на определенных этапах внешне-торговых отношений, возникала потребность в изменении направленности влияния фискального регулирования. Сделано выводы о необходимости повышения эффективности механизма фискального регулирования внешнеторговой деятельности за счет более взвешенного использования инструментов и мероприятий фискального влияния.

Ключевые слова: *фискальное регулирование, налог на добавленную стоимость, акциз, ставка пошлины, внешнеторговая деятельность, экспорт, импорт.*

Mykola CHYRAK, Victoria KLIMCHUK

Evolution of fiscal regulation of foreign trade in Ukraine

Introduction. Fiscal regulation of foreign trade is an important factor of the impact on the national economy and the competitiveness of producers, and revenues from taxation of export-import operations is an important content source of the state budget of Ukraine. It actualizes the problem of the effectiveness of fiscal regulation in foreign trade due to more prudent use of instruments and measures of fiscal impact.

Purpose. *The purpose of the article is to analyze the evolution of fiscal regulation of foreign trade in Ukraine, taking into account the peculiarities and orientation of fiscal measures that pursue specific goals in certain phases of foreign policy.*

Results. *In the process of formation and evolution of fiscal regulation of foreign trade in Ukraine was using and combining of economic liberalism and economic protectionism policies favoring one of them at some stage. Taking into account the peculiarities and orientation of tools and measures of fiscal regulation of foreign trade during the period 1991-2015 we selected five phases in its evolution with a focus on: the liberalization of foreign trade relations through the implementation a policy of free import trade (1991-1994); implementation of economic protectionism policy (1995-1998); conduction of stabilization policy through liberalization of foreign trade and selective protectionism in conditions of the integration of Ukraine into the world community (1999-2008); improvement of the mechanism of fiscal regulation of foreign trade in the process of pre-accession and membership in the WTO (2008-2014); adaptation and harmonization of fiscal regulation of foreign trade in the process of pre-accession and membership in the WTO (2008-2014); adaptation and harmonization of fiscal regulation of foreign trade in the process of joining the free trade area of the European Union (since 2014).*

Conclusions. *The highest efficiency of fiscal regulation is achieved in conditions of differentiated approach to taxation of export and import operations, taking into account the need for certain types of products possible and actual volumes of production in the country, providing a balanced and using of tax incentives to prevent unjustified income of some individual entities and significant losses of the state budget. After receiving the membership of Ukraine in the area of free trade of European Union is necessary to bring the domestic tax legislation in commercial activities in line with EU requirements and increase the efficiency of fiscal regulation of foreign trade.*

Keywords: *fiscal regulation, the value added tax, excise, duty rate, foreign trade activities, export, import.*

JEL Classification: H220, H250, H320, H390.

Постановка проблеми. В процесі реформування економіки, орієнтації її на світогосподарські зв'язки почала формуватися система регулювання зовнішньоторговельної діяльності (ЗТД), яку необхідно було ув'язувати та гармонізувати з міжнародними нормами і правилами, насамперед, ГАТТ/СОТ, країн-членів СНД і Європейського Союзу. З цією метою розробляли й ухвалювали Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні відомчі документи, підписували міжнародні угоди. В конкретних умовах вони відігравали позитивну, стабілізуючу роль в економіці, сприяли розширенню

міжнародних зв'язків і посиленню інтеграційних процесів. Від своєчасного перегляду і змін у чинному законодавстві країни, удосконалення податкової практики багато в чому залежала дієвість процесу регулювання економіки, в тому числі фіскального регулювання зовнішньоторговельної діяльності. Як засвідчила практика, стан національної економіки, наповнення державного бюджету та становище суб'єктів, що здійснюють зовнішньоторговельну діяльність, значною мірою визначаються спрямованістю та дієвістю механізмів і заходів фіскального регулювання зовнішньоторговельних відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Прикладні аспекти цього дослідження є предметом активного обговорення у середовищі зарубіжних та вітчизняних експертів і науковців, вони висвітлені у публікаціях С. Івенета (S. Evenett) [1], М. Хейлієра (M. Heulier), В. Пятницького [2], А. Соколовської [3]. Аналітичні аспекти розвитку фіскального регулювання досліджували такі вчені, як: З. Варналій, Т. Єфименко, Т. Кошук, А. Крисоватий, І. Луїна, І. Майбуров, П. Мельник, Л. Тарантул, С. Юрій.

Постійні зміни в середовищі міжнародної торгівлі спричиняють появу нових викликів і ризиків та зумовлюють потребу в подальших дослідженнях.

Метою статті є аналіз процесу еволюції фіскального регулювання ЗТД в Україні з урахуванням особливостей і спрямованості фіскальних заходів, що переслідували конкретні цілі на певних етапах реалізації зовнішньоторговельної політики держави.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зовнішньоторговельна діяльність та її регулювання започатковані Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. Проте сам процес розвитку системи державного регулювання ЗТД упродовж 1991–2015 рр. відбувався нерівномірно і переслідував певні конкретні цілі. У процесі розвитку зовнішньоторговельної політики спостерігалось використання і поєднання політики економічного лібералізму і економічного протекціонізму, з наданням переваг одній з них на певних етапах. Враховуючи особливості використання і спрямованість заходів та інструментів фіскального регулювання ЗТД, ми виокремили п’ять етапів в його еволюції зі спрямованістю на:

– лібералізацію зовнішньоторговельних відносин шляхом здійснення політики вільної імпортової торгівлі (1991–1994 рр.);

- запровадження політики економічного протекціонізму (1995–1998 рр.);
- проведення політики лібералізації ЗТД та селективного протекціонізму в умовах інтеграції економіки України у світове співтовариство (1999–2008 рр.);
- удосконалення механізму фіскального регулювання ЗТД у процесі підготовки до вступу і членства України в СОТ (2008–2014 рр.);
- адаптацію і гармонізацію фіскального регулювання у сфері ЗТД в процесі входження України до зони вільної торгівлі ЄС (з 2014 р.)

На першому етапі (1991–1994 рр.) відбувалося становлення державного регулювання ЗТД, в тому числі фіскального. Воно розпочалося з розроблення основ податкової політики в сфері оподаткування ЗТД і застосування податків на експортно-імпортні операції: мита, акцизного збору і ПДВ. Ефективність оподаткування була дуже низькою, що пов’язуємо із запровадженням ліберального імпортного і жорсткого експортного режимів на початках становлення ЗТД. Саме таким чином уряд сподівався наповнити товарами споживчий ринок країни в умовах його незбалансованості, високої інфляції і падіння курсу національної валюти. На відміну від більшості країн, де зовнішньоторговельна політика базується на засадах лібералізації експорту (вивізні мита, як правило, застосовується у більшості країн до обмеженого кола продукції) і його державній підтримці, в Україні вона мала, в основному, обмежувальний характер. Експорт розглядався, здебільшого, як засіб забезпечення фінансових надходжень для підтримки критичного імпорту на мінімальному рівні і як джерело закупівлі найбільш необхідних товарів.

Декретом Кабінету Міністрів України “Про встановлення спеціального режиму експорту окремих видів товарів” за № 16

від 26.12.1992 р. передбачалися досить жорсткі заходи регулювання – квотування, ліцензування, спеціальні режими торгівлі, експортне мито. Були запроваджені обмеження щодо кількості суб'єктів, які могли зайнятися експортною діяльністю (до п'яти підприємств у галузі за наявності рекомендації міністерства).

З 1993 р. відбулося певне послаблення обмежень щодо експортної діяльності. Декретами Кабінету Міністрів України “Про вивізне (“експортне”) мито у 1993 році” від 11.01.1993 р. за № 3-93, “Про лібералізацію зовнішньоекономічної діяльності” від 20.05.1993 р. № 54-93 і Законом України “Про державну програму заохочення іноземних інвестицій в Україні” від 17 грудня 1993 р. № 3744X-II було скорочено перелік товарів, експорт яких підлягав тарифному регулюванню і значно зменшено кількість товарних груп, що підпадали під дію експортного мита. Одночасно було розширено діапазон ставки мита від 10% до 30% митної вартості товару, скасовано експортне мито на товари, які вивозили у межах експортних квот, а також на товари, що були виготовлені повністю з давальницької сировини, попередньо імпортованої. З травня 1994 р. було відмінено ліцензування для експортних поставок.

Імпортний режим цього періоду характеризувався простотою і ліберальністю – структура імпорتنних тарифів порівняно вузька, а рівень тарифів – невисокий. У 1991–1992 рр. діяли ставки імпортного мита відповідно до митного тарифу СРСР з характерними для них такими особливостями:

- сировина, устаткування й обладнання не обкладалися імпортним митом;
- продукти харчування та товари широкого вжитку оподатковувалися за ставками 10–50%;
- рівень ставки визначався з урахуванням ступеня обробки й економічної доцільності імпорту того чи іншого товару.

З січня 1993 р. відповідно до Закону України “Про Єдиний митний тариф” від 05.02.1992 р. № 2097-XII почала діяти система імпорتنних мит. Використовували лише адвалерні ставки мита. На більшість товарних позицій були встановлені тарифні ставки на рівні 0–10%. Незначна частина товарів обкладалася ввізним митом за ставками 15–30%, і лише алкогольні та тютюнові вироби за максимальною ставкою – 50%. Товари, які імпортували із країн, що розвиваються, не оподатковувалися, а на товари з промислово-розвинутих країн, з якими були укладені угоди про надання режиму найбільшого сприяння, встановлені пільгові ставки в 2–5%. У зв'язку з надто слабкими імпортними обмеженнями (70% імпорتنних товарів обкладалися за пільговими ставками або взагалі не оподатковувалися) митні платежі в доходах державного бюджету були незначними, що свідчить про недовірність фіскальної функції мита. Водночас в інших країнах митні платежі є значним джерелом доходів бюджетів.

З метою наповнення державного бюджету Декретом Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір” від 26.12.92 р. № 18-92 було запроваджено акцизний збір на великий перелік товарів. Ставки акцизного збору встановлювалися в процентах або у твердих сумах від вартості одиниці реалізованого товару. Проте майже одночасно були надані пільги з оподаткування акцизним збором окремих товарів, що імпортувалися, і пільги окремим платникам, які продавали такі товари на внутрішньому ринку, що значно зменшило обсяги надходжень до державного бюджету.

Негативний вплив на обсяги вітчизняного виробництва і рівень конкурентоспроможності національних товаровиробників мали окремі пункти Декрету Кабінету Міністрів України “Про Єдиний митний тариф в Україні” від 11.01.1993 р., які передбача-

ли безмитне ввезення іноземних товарів в Україну на суму до 5 тис. дол. США. Це сприяло розквіту так званої “човникової торгівлі” і завезенню великої кількості товарів широкого вжитку. Майже одночасно Декретом Кабінету Міністрів України “Про податок на додану вартість” від 26.12.1992 р. було запроваджено стягнення ПДВ з продукції вітчизняного виробництва за ставкою 28%. Це призвело до значного підвищення цін на вітчизняну продукцію, зниження її конкурентоспроможності порівняно з іноземною вже на внутрішньому ринку і, відповідно, до зменшення обсягів виробництва і посилення кризових явищ в країні. Така державна політика щодо значної лібералізації імпорту, на думку О. Шнипка, була стратегічною помилкою. Намагання подолати дефіцит за рахунок імпорту “...посилило деструктивний вплив інфляційних процесів у країні за рахунок пригнічення розвитку національного виробництва та спрямування дефіцитних ресурсів не на технологічне оновлення власного виробництва, а на закупки великих партій споживчих товарів, нерідко некращої якості” [8, 126].

Таким чином, якщо на початковому етапі позитивним наслідком лібералізації імпорту було зменшення дисбалансу між попитом і пропозицією на внутрішньому ринку, то з часом почала простежуватися її негативна тенденція – неготовність більшості вітчизняних виробників конкурувати з іноземними, що спричинило проблему реалізації товарів, втрату ринків збуту, в тому числі і внутрішнього, спад виробництва тощо.

На другому етапі (1995–1998 рр.) формування системи фіскального регулювання ЗТД було посилено протекціоністські заходи захисту національної економіки від іноземних виробників, що відобразилося на підвищенні фіскальної функції податків і зростанні сум мита від оподаткування імпортних операцій.

Помітне збільшення митних надходжень від імпорту товарів відбулося у 1997–1998 рр., (з 670 до 950 млн. грн.) навіть за значного зменшення обсягів імпорту (в 1997 р. – мінус 0,5 млрд. дол. США, 1998 р. – мінус 2,4 млрд. дол. США). На нашу думку, це було результатом оптимізації структури Єдиного митного тарифу (з 1996 р. використовуються адвалерні і комбіновані мита) та зміни рівня середньоарифметичної номінальної ставки імпортного мита. Якщо до 1996 р. її рівень становив 6,7%, то у 1997 р. – 11,5%, 1998 р. – 12,7%. Загалом же до травня 1998 р. відбувся перегляд ставок ввізного мита на 95% найменувань товарів, що були встановлені у складі митного тарифу [9, 43]. Окремими законодавчими актами України були суттєво підвищені ставки ввізного мита (переважно на високоліквідну продукцію), запроваджено мінімальну ставку імпортного мита та доповнено перелік підакцизних товарів. Значно посилено фіскальну функцію ПДВ на імпортні товари – об'єктом оподаткування стає митна вартість товару з урахуванням фактично сплачених сум мита та митних зборів.

На початку 1995 р. посилено протекціоністський захист щодо великої кількості товарів шляхом запровадження більш високих ставок мита (20–30% – пільгові, 30–40% – повні) до низки сільськогосподарських продуктів, машин сільськогосподарського комплексу, цементу, хімічних товарів, будівельних матеріалів і транспортно-будівельних машин, автомобілів, меблів, одягу тощо. Крім цього, було запроваджено умовні ставки акцизного збору, виражені в ЕКЮ, на тютюнові вироби, що значно підвищило рівень їх оподаткування. Посилився контроль за сплатою митних платежів шляхом справляння податків безпосередньо на кордоні. З метою запобігання ухиленню від сплати податків шляхом заниження митної вартості, за окремими товарними позиціями почали застосовувати специфічні або комбіновані

митні ставки, замість адвалерних. Обсяги ПДВ та акцизного збору нараховували за дискримінаційною схемою порівняно з товарами національного виробництва (ПДВ нараховували не на контрактну вартість товару, а на суму цієї вартості, мита і митного збору, а акциз – на вартісну базу, яка містила ПДВ). Захист національного ринку від імпортичних потоків відбувався головним чином через систему тарифного регулювання, а підтримка вітчизняних товаровиробників здійснювалася за допомогою фіскальних інструментів. Важливим чинником впливу на підвищення їх конкурентоспроможності було зниження ставки ПДВ з 28% до 20% від оподаткованого обороту.

З другої половини 1995 р. в політиці регулювання імпорту спостерігався диференційований підхід при обкладанні ввізним митом товарів з урахуванням потреб і обсягів їх виробництва в країні. Застосовувалися односторонні обмеження імпорту, в тому числі за рахунок використання високих ставок мита. До окремих товарів застосовувалося спеціальне і змішане мито, а на сільськогосподарську продукцію – сезонне мито.

На початку 1996 р. посилення протекціонізму поєднувалося із заходами щодо зміни системи митно-тарифного регулювання відповідно до переговорного процесу щодо вступу України в СОТ. Процес лібералізації у 1996–1997 рр. ознаменувався більш вираженою протекціоністською політикою захисту національного виробника, орієнтацією митних тарифів на цілі зовнішньоторговельної політики. Встановлення і перегляд ставок імпортного мита, їх підвищення протягом вказаного періоду забезпечувало необхідний тимчасовий захист галузям вітчизняної промисловості, що виробляли конкурентоспроможні і потенційно прибуткові товари для зовнішнього ринку.

Характеризуючи еволюцію імпортного режиму в Україні у 1995–1998 рр., можна

зауважити, що зміна митних ставок відбулася у напрямку їх поступового підвищення з метою посилення захисту внутрішнього ринку. Скасування чисельних пільг, наданих окремим суб'єктам ЗТД при ввезенні більшості товарів, а також пільг на гуманітарну і технічну допомогу, обмеження практики заниження митної вартості через впровадження ставок мита в ЕКЮ, посилили протекціоністський характер імпортової політики у 1996–1997 рр. і зменшили втрати Державного бюджету України від ухилення сплати ввізного мита. Порівняно з 1995 р. частка податкових пільг зі сплати мита в загальній сумі мита нарахованого митними органами при імпорті товарів зменшилася з 73% до 55% у 1996 р. і до 22% у 1997 р.

Характерною особливістю ЗТД цього періоду було значне зростання обсягів експорту (в 1995 рр. – на 12,6%, в 1996 р. – на 24,1%), яке в основному досягнуто за рахунок обвальної лібералізації ЗЕД і “виштовхування” за кордон значної маси сировинних товарів з низьким рівнем переробки, внутрішні ціни на які були значно нижчими від світових. Частка товарів з низьким рівнем доданої вартості (метал, шкірсировина, мінеральні добрива, лісоматеріали...) становила 60% у загальному обсязі експорту. Таке співвідношення в експорті продукції призвело до зміни ролі галузей у народному господарстві, до їх перетворення у провідні, і посилило ефект деіндустріалізації країни.

У 1998 р. відбувалося подальше вдосконалення системи фіскального регулювання ЗТД відповідно до норм ГАТТ/СОТ. Законодавчими актами змінено ставки ввізного мита на 2714 товарних підсубпозицій (28,6% від загальної кількості). Значно знижені ставки мита на сировину і низку товарів текстильної промисловості, що передбачено зобов'язаннями України перед Європейським Союзом. З метою стимулювання внутрішнього виробництва, на певні

товари, аналоги яких виробляли в Україні, ставки імпортного мита було підвищено. Законодавчо врегульовано питання щодо неприпустимості надання пільг окремим суб'єктам ЗЕД. Відбулися зміни і в оподаткуванні експортно-імпортних операцій акцизом. Для збільшення бази оподаткування введено поняття "мінімальна митна вартість" Суттєво знижені податкові пільги експортерам. Для захисту від недобросовісної конкуренції і ліквідації загрози економічній безпеці запроваджено специфічні види ввізного мита: антидемпінгове, компенсаційне, спеціальне. Було розроблено концепцію захисту внутрішнього ринку від преюдиціального імпорту, тобто такого, що заподіює шкоду та визначено механізми захисту національного товаровиробника від недобросовісного імпорту.

На третьому етапі (1999–2008 рр.) проводилася політика лібералізації ЗТД та селективного протекціонізму в умовах інтеграції економіки України у світове господарство. Якщо на першому етапі становлення фіскального регулювання ЗТД функція імпортного мита була в основному спрямована на формування вільної митної політики, на другому етапі – на перехід до протекціоністської політики, то на третьому – на реалізацію стабілізаційної політики, яка передбачає компенсацію різниці між світовими цінами та цінами вітчизняних виробників, і створення рівних умов як для іноземних, так і вітчизняних виробників.

Характерною особливістю третього етапу була поступова лібералізація імпортного режиму, зумовлена міжнародними зобов'язаннями країни та відновленням переговорного процесу з питань вступу України до СОТ. У 1999 р. зменшено розмір максимальних ставок ввізного мита до рівня 25% (крім обумовлених випадків). Особливо відчутним воно було для товарів легкої промисловості (50–63 групи НТ ЗЕД), що

відповідало домовленостям із ЄС. Середньоарифметична ставка ввізного мита на цю групу товарів (близько 1300 товарних підсубстанцій) скоротилася до рівня 6,9%. Суттєво знижені ставки ввізного мита на продукцію хімічної промисловості, окремі види сільськогосподарської техніки і запасні частини до неї, товари широкого вжитку, які не виробляли в Україні, або виробляли у недостатній кількості. Більш захищеним залишався сектор товарів з 1 по 24 групу ТН ЗЕД, де середній показник ставки ввізного мита коливався в межах від 20% до 24%. У 2000 р. скасовується застосування мінімальної митної вартості.

Формування існуючого митного тарифу здійснювалося як з урахуванням реального стану української економіки (дефіцитності товару, його виробничого і соціального значення, збереження робочих місць, можливостей залучення іноземних інвестицій тощо), так і під тиском міжнародних економічних організацій. Тому встановлені ставки ввізного мита на товари окремих груп ТН ЗЕД виконували різні функції мита (протекціоністську або заборонну, регулюючу, ліберальну). Слід зауважити, що навіть однакові за розміром ставки ввізного мита на окремі групи товарів можуть виконувати різні функції. Це залежить від різниці між національною і світовою ціною на них. Визначення функції ввізного мита залежно від митних ставок, встановлених митним тарифом України станом на 01.10.2000 р. за товарними групами ТН ЗЕД, наведені у табл. 1.

Як засвідчує світова і вітчизняна практика, ставки ввізного мита, якщо вони надто високі і виконують заборонну функцію (наприклад, 30% ставка на побутову техніку, аудіо- та відеотехніку) є неефективними, оскільки спонукають шукати шляхи ухилення від їх сплати. Тому органам державного управління потрібно постійно коригувати

Таблиця 1

Залежність функцій ввізного мита від встановленого рівня ставки ввізного мита*

Ставки ввізного мита (С), різниця між національними і світовими цінами на окремі групи товарів (Р)	Функція мита	Застосовується до товарів груп ТН ЗЕД
C>P	Протекціоністська (в екстремальному випадку – заборонна)	36, 37, 41, 49, 56-67, 84, 87, 93, 94, 96
C=P	Регулююча (вирівнює умови конкуренції на внутрішньому ринку)	27-35, 38-40, 48, 52-55, 68-72, 74, 82, 85, 86, 88-92, 95
C< P	Ліберальна (створює умови для більш широкого імпорту)	25, 26, 44, 45, 47, 50, 51, 73, 75, 76, 78, 79, 80, 81
C=0	Втрачає роль економічного регулятора (створює умови для ввезення товарів)	Окремих товарів з 1 по 24 групи, використання яких передбачено в основному тільки після промислової переробки, а саме: 01.02.10000, 01.03.10000, 01.04.10100, 01.05.91.000, 04.07.00110, 05.11.10000-05.11.99900, 08.02.11, 08.02.12, 08.02.21000, 08.02.90.900, 09.02, 09.09, 09.10, 10.01.90910, 10.05.10, 12.01.00, 12.04.00100, 12.05.00100, 12.06.00100, 12.08.10000

* Складено за даними Держмитслужби України.

ставки ввізного мита відповідно до змін співвідношень між національними і світовими цінами та умов конкуренції товарів імпортного і вітчизняного виробництва. В цьому плані як позитив слід відмітити зниження ставок ввізного мита на групу товарів розділу XI “Текстиль та вироби з текстилю” на деякі товари, які не вироблялися в Україні, і підвищення ставок на певні товари, які вироблялися у достатній кількості, а також зміну комбінованих ставок адвалерними на окремі товари.

Ці та інші заходи позитивно вплинули як на поживлення ЗТД, так і на величину надходжень від неї. Починаючи з 2002 р., більш вагому роль у наповненні дохідної частини державного бюджету відіграють доходи від ЗТД, частка яких в загальному обсязі надходжень з 16% (2002 р.) збільшилася до 38,1% (2015 р.). Основним джерелом податкових надходжень від ЗТД є ввізне мито та ПДВ із ввезених в Україну товарів.

У 2003–2004 рр. здійснено адаптацію змін законодавства відповідно до динаміки ЗТД: запроваджено вивізне мито на експорт природного газу; підвищено ставки ввізного мита на автомобілі; зменшено розрахунки по ПДВ у вексельній формі на зернові культури; введено змішану систему оподаткування тютюнових виробів і запроваджено 5% ставку акцизного збору у відсотках до обороту з реалізації товару; зведено до мінімуму кількість податкових пільг зі сплати акцизного збору.

У 2004–2006 рр. продовжується лібералізація імпортного режиму, що пов'язано з виконанням основних домовленостей переговорного процесу щодо вступу України до СОТ. Внесено певні зміни до імпортного тарифу, зокрема, встановлено пільгові ставки ввізного мита на широкий асортимент агропродовольчих товарів і замінено значну кількість специфічних і комбінованих ставок ввізного мита адвалерними. Це суттєво знизило діючі ставки мита: серед-

ньоарифметична ставка ввізного мита на агропродовольчу продукцію скоротилася з 19,69 до 10,54%. Зокрема, стосовно імпорту живих тварин і продуктів тваринного походження ставка імпортного мита зменшилася з 20,88% до 9,04%, продукції рослинництва – з 16,49% до 9,54%, готових харчових виробів – з 24,73% до 15,42%.

Четвертий етап (2008–2014 рр.) у сфері регулювання зовнішньоторговельної діяльності фіскальними методами пов'язаний зі вступом України до СОТ. Ефективне використання переваг, що мають члени цієї організації, значною мірою залежить від умов входження країни на основі домовленостей, які обговорюються при укладанні угод.

Важливу складовою переговорного процесу було питання про забезпечення відповідного рівня підтримки агропромислового комплексу країни та створення умов для підтримання конкурентоспроможності вітчизняного сільськогосподарського виробництва після отримання членства в СОТ. Зокрема, досягнуто домовленості щодо щорічної підтримки сільського господарства шляхом субсидування АПК в обсязі 3 млрд. 43 млн. грн. і можливості надання внутрішньої підтримки через “жовті програми” до 5% від річної вартості виробництва валової продукції сільського господарства та до 5% річної вартості по кожному окремому продукту. На думку експертів [10], передбачений рівень підтримки відповідає сучасним потребам захисту вітчизняного АПК в умовах членства в СОТ, проте необхідно реформувати сам механізм надання державної підтримки.

Найбільша вигода від членства у СОТ очікувалася у сфері торгівлі сільськогосподарською продукцією, металами та виробами з них, а найбільша загроза – у секторі автомобілебудування. Розбіжності між складеними прогнозами і фактичними

показниками обумовлені низкою чинників, насамперед, впливом світової фінансової кризи, різкими змінами цін, тенденціями торгівлі з країнами, що не є учасниками цієї організації.

Більш швидке, ніж передбачалося, зростання імпорту можна пов'язати з проведеними заходами з лібералізації оподаткування імпорту. Перед вступом до СОТ рівень відкритості національної економіки суттєво підвищився. Це відображає стабільна тенденція зниження ставок імпортного мита, яка призвела до стрімкого зменшення як середньозваженої, так і середньоарифметичної ставок мита на імпортні товари. Середньозважена ставка ввізного мита з 6,9% у 2005 р. скоротилася до 4,8% у 2006 р. і до 3,9% у 2007 р. Ще більш помітним було скорочення середньоарифметичної ставки з 10,9% у 2005 р до 4,7% з 16.05.2008 р. Зокрема, ставка ввізного мита на групи 1–24 (аграрна продукція) знизилася до 8,7%, а на групи 25–97 (промислова продукція) до 3,6% [11, 6–8].

Внаслідок зниження понад 2500 митних ставок відбулася істотна лібералізація митного тарифу, про що ілюструють істотні структурні зміни Митного тарифу України. Після вступу до СОТ у митному тарифі України кількість нульових ставок ввізного мита збільшилася з 3369 до 4028 шт., що становило 36,31% від їх загальної кількості, кількість специфічних ставок ввізного мита зменшилася з 656 шт. до 163 шт. і ліквідовані комбіновані ставки ввізного мита.

Членство України в СОТ надало вітчизняним експортерам низку переваг, пов'язаних з обмеженням нетарифних бар'єрів щодо українського експорту, зокрема, скасуванням квотування експорту української металопродукції, зменшенням кількості антидемпінгових і спеціальних захисних розслідувань тощо. Водночас підвищення ефективності використання потен-

ціалу вітчизняного експорту від членства в цій організації упродовж 2008–2010 рр. стримувалося низкою чинників як внутрішнього, так і зовнішнього походження:

- різким погіршенням стану світових товарних ринків у період загострення світової фінансової кризи у другій половині 2008 р. – першій половині 2009 р.;
- зниженням попиту на українську продукцію інвестиційного спрямування;
- активізацією протекціоністських заходів на світових ринках;
- значними пільгами з оподаткування зовнішньоторговельних операцій.

Кризові явища засвідчили недосконалість низькодиверсифікованої моделі експортно-імпорتنих операцій та її критичну залежність від кон'юнктурних коливань на світових товарних ринках. Посилилася залежність економіки України від зовнішніх чинників, яка проявилася у зростанні частки торгівлі за традиційними сировинними статтями експорту (недорогоцінні метали та вироби з них, продукти рослинного походження, жири й олії тваринного або рослинного походження, деревина та вироби з неї).

Можливі позитивні результати від вступу у СОТ не були реалізовані і через погіршення умов світової торгівлі. Захист національних економік від кризових явищ підштовхнули уряди багатьох країн світу до посилення протекціоністських заходів шляхом надання пільг своїм виробникам, захисту торгівлі (антидемпінгові, компенсаційні та захисні мита), тарифного захисту внутрішнього ринку, використання держзамовлень тощо. Активізація застосування протекціоністських заходів захисту, можливість яких передбачали експерти ще на початку виникнення кризи ("традиційний ефект міжнародної трансмісії негативних шоків зменшення попиту буде посилений використанням урядових протекціоністських заходів, які перекладатимуть тягар

адаптації на інші країни" [1]), вплинула як на зменшення обсягів міжнародної торгівлі, так і на поглиблення світової кризи.

Наприкінці 2008 р. застосування "нових заходів" протекціонізму спостерігалося в Китаї, Індії, Південній Кореї, у країнах ЄС. До середини 2009 р. у кожній із країн "групи 20" було ухвалено понад 60 ініціатив, спрямованих на перешкоджання об'єктивному процесу експортно-імпорتنих операцій. Вони стосувалися майже 80% товарних позицій у міжнародній торгівлі [12]. За період листопад 2009 р. – середина 2010 р. були введені нові обмежувальні заходи (антидемпінгові розслідування, підвищення імпорتنих мит та інших податків на імпорт, заходи нетарифного регулювання, заборона на експорт окремих сировинних товарів, встановлення експортних квот), які розповсюджувалися на 1,2% світового імпорту і вплинули на скорочення обсягів світової торгівлі. Найбільше вони стосувалися металургії, загального, інструментального і транспортного машинобудування [13]. Ці заходи ускладнили нормалізацію процесів у глобальній економіці і продовжили період уповільненого розвитку країн, знизили стимули виробників і рівень конкуренції.

Дискримінаційні заходи широко застосовувалися до українських виробників. Зокрема, лише за період другого півріччя 2008 р. – першого півріччя 2011 р. проти України було запроваджено 167 дискримінаційних заходів, в тому числі Російською Федерацією – 70, Білоруссю – 19, Казахстаном – 17. Україна запровадила лише 27 обмежувальних заходів, серед яких дискримінаційними можна вважати лише 14, в тому числі у наданні преференцій спрямованих на підтримку металургії і хімічної промисловості, запровадженні квот на експорт деяких видів сільськогосподарської продукції, запровадженні нових правил оформлення експортних контрактів на деякі види сіль-

ськогосподарської та продовольчої продукції, кількісному обмеженні на ввезення цукру-сирцю тростинного походження.

Певний позитивний ефект від вступу України до СОТ почав проявлятися з 2010 р. Цьому посприяло посилення лібералізації міжнародної торгівлі в результаті розроблення нового пакету договорів, якими передбачалося зниження середньозваженого рівня імпортного мита (так званого рівня "зв'язування") з 8,5 до 4,1% [14]. Підвищення реалізації вигод від членства в цій організації розпочалося в 2011 р. з набуттям чинності Податкового кодексу України. Посилився позитивний вплив фіскального регулювання на ЗТД, в тому числі за рахунком поступового переходу до диференційованого стимулювання експорту.

Разом з тим залишилася невирішеною проблема позитивного адміністрування сум відшкодування ПДВ, яка пов'язана з використанням шахрайських кримінальних схем, наявністю фіктивних зовнішньоторговельних операцій, фальсифікацією документів, використанням неіснуючих іноземних партнерів з метою незаконного отримання ПДВ з бюджету. Спекуляції з відшкодування ПДВ знизили його ефективність та віддачу для бюджету країни і послабили стимулюючий вплив цього податку на експортно-імпортні операції.

На сьогодні є очевидним, що в процесі приєднання України до СОТ зроблено багато стратегічних і тактичних помилок. В розрахунках економічних втрат і здобутків, що були зроблені ще до підписання протоколів торгівлі з такими важливими країнами, як США, Китай, Японія, Австралія, не враховувалися неминучі втрати від безробіття, розорення виробництва, зменшення внутрішнього попиту на продукцію власного виробництва тощо.

П'ятий етап (з 2014 р.) в еволюції фіскального регулювання ЗТД пов'язуємо з

підписанням Угоди про асоціацію і зону вільної торгівлі (ЗВТ) між Україною та Європейським Союзом. Вхідження України до ЗВТ базується на торговельній угоді, яка спрямована на зменшення кількості тарифів, лібералізацію доступу до ринку послуг, приведення українських правил та регламентів, що стосуються бізнесу, у відповідність до правил та регламентів ЄС.

За розрахунками департаменту європейської інтеграції Міністерства економічного розвитку і торгівлі України вхідження до ЗВТ матиме позитивні наслідки, які, насамперед, проявлятимуться у: покращенні умов експорту української продукції до країн ЄС; прискоренні темпів економічного зростання; збільшенні кількості зайнятих економічною діяльністю; розширенні доходної частини державного бюджету; заохоченні прямих іноземних інвестицій в економіку України; покращенні ділового та інвестиційного клімату для національних бізнес операторів; перевагах для українських споживачів; відмові ЄС від застосування експортних субсидій в торгівлі з Україною. За оцінками вітчизняних і зарубіжних експертів, приєднання України до ЗВТ може забезпечити зростання ВВП України на 0,5% щороку, експорту на 6,3%, імпорту на 5,8% і підвищення добробуту громадян на 1,2% на рік [2].

Вхідження до ЗВТ посилюватиме економічну інтеграцію і забезпечить українським товарам кращі умови доступу до ринків ЄС, в тому числі шляхом скасування ввізного мита для більш ніж 97% усіх товарів, що експортуються з України до ЄС. Лише для 3% експорту деяких сільськогосподарських товарів встановлені тарифні квоти, в межах яких товари не обкладатимуться ввізними митами. Експорт зазначених товарів понад визначений обсяг оподатковуватиметься за діючими умовами до укладання Угоди. Передбачається і зниження тарифних ставок

на імпорт з ЄС. Враховуючи, що середні тарифні ставки, які фактично застосовуються до товарів, що ввозяться з ЄС, є меншими за середні ставки ввізного мита для товарів надходження з усіх ринків (5%) і для сільськогосподарських товарів (9,2%), то вплив лібералізації тарифів для товарів з ЄС буде дуже обмеженим.

Наближення національного оподаткування до існуючого в ЄС має відбуватися шляхом узгодження ставок основних податків з урахуванням вимог у країнах ЄС. Зокрема, вони передбачають застосування стандартної ставки ПДВ (не менше 15%), та надають право на застосування однієї заниженої ставки ПДВ в межах 5–15%, або низької ставки ПДВ меншої за 5% на певний перелік товарів і послуг (товари першої необхідності та послуги соціального значення), який наведений у додатку Н до Шостої Директиви Ради 77/388/ЄЕС [15]. Одночасно слід врахувати, що стосовно оподаткування специфічними акцизами у країнах ЄС існують значні диспропорції, які, насамперед, пов'язані із територіальним поділом праці і спеціалізацією країни на виробництві певних товарів (електроенергія, алкогольні напої, тютюнові вироби). В сучасних умовах погоджуємося з доцільністю підвищення ставок акцизного податку на соціально-небезпечні продукти (алкогольні напої, тютюнові вироби) та предмети розкоші (ювелірні вироби, дорогі автомобілі тощо). Такі зміни матимуть позитивний вплив на скорочення обсягів споживання соціально-небезпечних товарів населенням з низьким рівнем доходу, але суттєво не вплинуть на обсяги споживання предметів розкоші, які в основному купують забезпечені верстви суспільства. Законом України “Про Державний бюджет України на 2016 рік” передбачене значне підвищення акцизного податку на зазначені вище товари. В кінцевому результаті можна очі-

кувати на збільшення надходжень до державного бюджету.

Важливим напрямком адаптації податкового законодавства України вважаємо вдосконалення системи податкових пільг відповідно до сучасних тенденцій розвитку пільгового оподаткування в країнах ЄС. Податкова пільга у країнах Європейського співтовариства використовується як інструмент стимулювання діяльності платників податків у пріоритетних для держави напрямках і належить до важелів державного регулювання економіки і соціальних процесів. В Україні практика “надання податкових пільг перетворилася на засіб нелегального зниження податкового тиску ... суперечить принципу рівності та недопущення будь-яких проявів дискримінації” [16, 67] та веде до значних втрат доходів державного бюджету. З прийняттям Податкового кодексу України дещо змінено перелік податкових пільг: окремі з них скасовано, чинність інших продовжено, запроваджено низку нових. Економісти і практики висловлюють критичні зауваження щодо низки існуючих пільг, умов їх надання та термінів. Насамперед, це стосується галузевих пільг і преференцій, які надаються без “обґрунтування необхідності й мети надання... , очікуваних результатів від їх виконання... , без економічного обґрунтування галузевих податкових пільг”, без передбачення “обов'язкової реалізації інвестиційних проектів” [17, 4]. Все це значно “актуалізує проблему забезпечення їх ефективного надання і використання” [3, 42].

Висновки. На основі вищезазначеного можемо зробити такі висновки:

1. Фіскальне регулювання є важливим чинником впливу на стан зовнішньоторговельної діяльності, конкурентоспроможність товаровиробників і наповнення дохідної частини державного бюджету. Найбільша ефективність фіскального ре-

гулювання досягається за умов диференційованого підходу до оподаткування експортно-імпорتنних операцій з врахуванням потреб у певних видах товарів і обсягів їх виробництва в країні.

2. Фіскальні надходження від здійснення зовнішньоторговельної діяльності в сучасних умовах є важливим джерелом наповнення доходів Державного бюджету України. Це актуалізує питання пошуку шляхів нарощування обсягів експортно-імпоротної діяльності і підвищення ефективності механізму фіскального регулювання ЗТД.

3. Податкові пільги, будучи важливим інструментом стимулювання обсягів ЗТД, можуть виступати засобом необґрунтованих доходів окремих суб'єктів господарювання і джерелом значних втрат державного бюджету. Це актуалізує проблему їх ефективного надання і використання.

4. Набуття членства в ЗВТ ЄС вимагає приведення українського податкового законодавства у сфері торговельної діяльності у відповідність до вимог ЄС, що дозволить збільшити прозорість правил ведення бізнесу, зменшить рівень ризику в бізнесі, зробити економічне середовище більш привабливим для інвесторів.

Список використаних джерел

1. Evenett S.I. *The role of the WTO during systemic economic crises* [Electronic resource] / S. Evenett // *Challenges Facing The World Trade System Background Paper to the TAIT Conference. WTO, Geneva, 17–18 September, 2009.* – Access mode : www.wto.org/english/res_e_taid_sept09_e/evenett_e.doc.

2. Хейліер М. *Торгівля з ЄС в рамках поглибленої та всеосяжної угоди про вільну торгівлю* / М. Хейліер, В. Пятницький. – К., 2013.

3. Соколовська А.М. *Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в*

Україні / А.М. Соколовська // *Фінанси України.* – 2011. – № 3. – С. 42–53.

4. *Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи* : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарантул, З.С. Варналії [та ін.] ; за ред. З.С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.

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

6. Юрий С.И. *Турболентность налоговых реформ* / С.И. Юрий, А.И. Крисоватый, И.А. Майбуров, Т.В. Кошук. – К. : Знання, 2011. – 382 с.

7. *Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні* : монографія / А.І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.

8. Шнипко О.С. *Національна конкурентоспроможність: сутність, проблеми, механізм реалізації* / О. Шнипко. – К. : Наукова думка, 2003. – С. 334.

9. Безкоровайна В. *Податки в системі фінансового регулювання зовнішньоекономічної діяльності* / В. Безкоровайна // *Фінанси України.* – 2004. – № 12. – С. 40–45.

10. *Довідка щодо адаптації сільськогосподарської продукції в умовах СОТ.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.me.gov.ua/04.04.2013.

11. Венгель П. *Актуальні питання митного тарифу України після вступу до світової організації торгівлі* / П. Венгель // *Митниця.* – 2009. – № 5 (54). – С. 6–8.

12. *О протекционизме в торгово-экономических отношениях* // *Бюллетень иностранной коммерческой информации.* – 2009. – № 13.

13. *Overview of Development in the International Trade.* EnvironmentWT/TPR/OV/1324 November 2010/ P. 23 [Electronic resource]. – Access mode : http://www.wto.org/English/news_e/news10_e/trdev24nov10_e.htm.

14. Report to the TPRB from the director-general on trade-related developments WT/TPR/OV/W/3.P.3 [Electronic resource]. – Access mode : http://www.wto.org/English/news_e/news10_e/report.tprbjune10_e.pdf.

15. Шоста Директива Ради 77/388/ЄС “Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту. – Спільна система податку на додану вартість: єдина база оподаткування” від 17 травня 1977 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.5785.1&nobreak=1>.

16. Крисоватий А.І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія / А. Крисоватий, В. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

17. Дроздовська О.С., Озерчук О.В. Податкові пільги: надбання чи бюджетні втрати? // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 7–8. – С. 3–8.

References

1. Evenett S.I. The role of the WTO During Systemic Economic Crises / Challenges Facing the World Trade System Background Paper to the TAIT Conference. WTO, Geneva 17-18 September 2009. Available at: www.wto.org/english/res_e_taid_sept09_e/evenett_e.doc.

2. Kheiliier, M., Piatnytskyi, V. (2013). Torhivlia z YeS v ramkakh pohyblenoi ta vseosiazhnoi uhody pro vilnu torhivliu [Trade with the EU within a deep and comprehensive free trade agreement]. Kyiv [in Ukrainian].

3. Sokolovska, A.M. (2011). Problemy monitoringu efektyvnosti nadannia podatkovykh pilh v Ukraini [The problems of monitoring the effectiveness of tax privileges in Ukraine]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 3, 42-53 [in Ukrainian].

4. Melnyk, P.V., Tarantul, L.L., Varnalii, Z.S. (Eds.). (2008). Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektyvy [Tax policy in Ukraine: state, problems and prospects]. Kyiv: Znannia Ukrainy [in Ukrainian].

5. Sokolovska, A.M., Yefymenko, T.I., Lunina, I.O. (2006). Systema podatkovykh pilh v Ukraini v konteksti yevropeiskoho dosvidu [The system of tax incentives in the Ukraine in the context of European experience]. Kyiv: NDF [in Ukrainian].

6. Yuriy, S.I., Krisovatyiy, A.I., Mayburov, I.A., Koschuk, T.V. (2011). Turbolentnost nalogovykh reform [Turbulence tax reforms]. Kyiv: Znannia [in Russian].

7. Krysovatyi A.I. (2005). Teoretyko-orhanizatsiini dominanty ta praktyka realizatsii podatkovoi polityky v Ukraini [Theoretical and dominant organizational practice and implementation of tax policy in Ukraine]. Ternopil: Kart-blansh [in Ukrainian].

8. Shnytko, O.S. (2003). Natsionalna konkurentospromozhnist: sutnist, problemy, mekhanizm realizatsii [National competitiveness: essence, problems and mechanism of implementation]. Kyiv: Naukova dumka [in Ukrainian].

9. Bezkorovayna, V. (2004). Podatky v systemi finansovoho rehulivannia zovnishnoekonomichnoi diialnosti [Taxes in the financial regulation of foreign trade]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 12, 40–45 [in Ukrainian].

10. Dovidka shchodo adaptatsii silskohospodarskoi produktsii v umovakh SOT [Information about adaptation of agricultural products in the WTO] Available at: www.me.gov.ua/04.04.2013.

11. Venhel, P. (2009). Aktualni pytannia mytnoho taryfu Ukrainy pislia vstupu do svitovoi orhanizatsii torhivli [Recent issues of customs tariff of Ukraine after joining the World Trade Organization]. *Mytnytsya – Customs*, 5 (54), 6-8 [in Ukrainian].

12. O protektsionizme v torgovo-ekonomicheskikh otnosheniyah [On protectionism in trade and economic relations]. *Bulleten inostrannoy kommercheskoy informatsiyi – Foreign commercial information bulletin*, 13 [in Russian].

13. Overview of Development in the International Trade. *EnvironmentWT/TPR/OV/1324* November 2010/ P. 23. Available at: http://www.wto.org/English/news_e/news10_e/trdev24nov10_e.htm.

14. Report to the TPRB from the Director-General on Trade-Related Developments WT/TPR/

OV/W/3.P.3. Available at: http://www.wto.org/English/news_e/news10_e/report.tprbjune10_e.pdf.

15. Shosta Dyrektyva Rady 77/388/ YeES "Shchodo harmonizatsii zakonodavstva derzhavchleniv stosovno podatkov z oborotu. – Spilna sistema podatku na dodanu vartist: yedyna baza opodatkovannia" [Sixth council directive 77/388 / EEC "On the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes. – Common system of value added tax: uniform basis of assessment"] (1977, May, 17). Available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.5785.1&nobreak=1>.

16. Krysovatyi, A., Valihura, V. (2010). *Dominanty harmonizatsii opodatkovannia: natsionalni ta mizhnarodni vektory* [Dominants harmonization of taxation: national and international vectors]. Ternopil: Pidruchnyky i posibnyky [in Ukrainian].

17. Drozdovska, O.S., Ozerchuk, O.V. (2010). *Podatkovi pilhy: nadbannia chy biudzhetni vtraty? [Tax credits, property or budgetary losses?] Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini – Formation of market relations in Ukraine, 7–8 (122–123), 3–8* [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 05.04.2016