

## ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКІВ ЯК ІНСТРУМЕНТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Досліджено елементи податків як інструменти реалізації податкової політики, що впливають на сферу зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. Визначено головні елементи податків, за допомогою яких досягаються певні цілі податкової політики у сфері зовнішньоекономічній діяльності.*

*Исследованы элементы налогов как инструменты реализации налоговой политики, которые влияют на сферу внешнеэкономической деятельности субъектов хозяйствования. Определены основные элементы налогов, с помощью которых достигается цель налоговой политики в сфере внешнеэкономической деятельности.*

*The article explored the elements of taxes as tools of tax policy that affect the scope of foreign economic activity entities. Identifies the key elements of taxes by which achieved certain goals of tax policy in foreign economic activity.*

*Постановка проблеми в загальному вигляді.* Після проголошення незалежності України зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) стала об'єктом її державної політики. Одним з важливих важелів впливу держави на цю сферу діяльності залишається податкова політика. Оскільки через вплив податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності можна забезпечити вирішення проблем у зовнішньоторговельній та зовнішньо-інвестиційній діяльності.

Реалізація самої податкової політики відбувається через застосування певних інструментів податкового механізму, використовуючи які держава створює умови, за яких суб'єктам господарювання стає вигідним враховувати інтереси держави в процесі своєї діяльності та невигідним стає їх опортуністична поведінка. Крім того, у наукових колах триває дискусія щодо ефективності застосування того чи іншого інструменту податкового механізму, за допомогою якого буде здійснюватись врегулювання державою вищезазначених проблем. Також приймаючи свої рішення щодо зміни інструментів механізмів реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності, уряд країни повинен оцінювати їх сукупний вплив на економіку країни в цілому й зовнішньоекономічну діяльність зокрема. Саме це обумовлює підвищення інтересу з боку фахівців до елементів податків як інструментів реалізації податкової політики України в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Сучасні проблеми оподаткування та податкового регулювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності знайшли своє відображення у наукових працях Т.М. Реви [1], О.П. Борисенко, Т.А. Крушельницької [2], К.Л. Ларіонової, О.С. Чубатої [3] та ін. Проте зазначені науковці здебільшого торкаються дослідження дії митно-тарифних й податкових інструментів у вигляді самих податків: ПДВ, мито, акцизний податок, для регулювання сфери зовнішньоекономічної діяльності та забезпечення цими податковими надходженнями доходів державного бюджету.

Однак, віддаючи належне науковим розробкам цих фахівців, слід зазначити, що серед сучасних наукових досліджень теоретичний аспект елементів податків у якості інструментів механізму реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності практично не розглядається.

*Метою статті є* дослідження елементів податків як інструментів механізму реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

*Виклад основного матеріалу.* Податкова політика в сфері зовнішньоекономічної діяльності реалізується через податковий механізм, який являє собою сукупність організаційно-правових форм, методів та інструментів, за допомогою яких забезпечується реалізація стратегічних та тактичних цілей податкової політики (рис. 1).

Провідне місце у структурі механізму реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності посідають його інструменти, за допомогою яких спрацьовують методи оподаткування і досягаються певні цілі податкової стратегії і тактики. До його основних інструментів відносять: податки, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, суб'єкт оподаткування, ставку податку та податкові пільги.

Варто зауважити, що податкові інструменти тісно пов'язані між собою, кожен із них має визначений економічний зміст і об'єктивні межі застосування (табл. 1).

Обґрунтуємо важливість кожного з представленої вище інструменту податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності, оскільки підвищення ефективності впливу податкової політики на сферу зовнішньоекономічної діяльності досягається за рахунок використання найбільш дієвих інструментів податкового механізму.

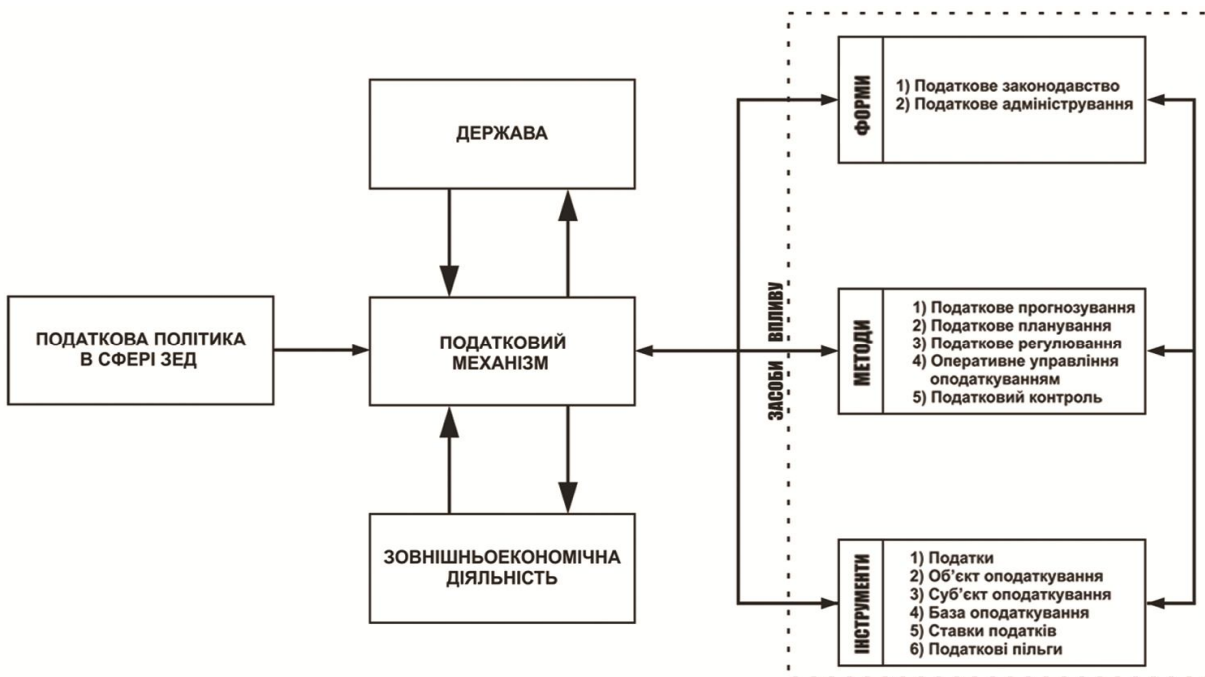


Рис. 1. Механізм реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

По-перше, визначимо такий інструмент механізму реалізації податкової політики, як податкова ставка. Навіть при вступі України до СОТ однією з головних домовленостей між нашою державою та міжнародною організацією було зниження митних ставок на експортні та імпорتنі операції. Так, немає сумнівів, що зменшення або збільшення 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 збільшення та зменшення доходів держави.

Таблиця 1. Характеристика інструментів механізму реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності

| Податки<br>Елементи податків | Мито   | ПДВ  | Акцизний податок  | Податок на прибуток                               |
|------------------------------|--|--|---|---|
| Об'єкт оподаткування         | Товари та інші предмети, які перетинають митний кордон                                   | Товари, інші предмети, які перетинають митний кордон у режимі імпорту, реімпорту, експорту, реекспорту. Послуги  | Підакцизні товари (продукція), які перетинають митний кордон  | Іноземні інвестиції                               |
| Суб'єкт оподаткування        | Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через кордон               | Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон  | Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів (продукції) через митний кордон   | Юридичні особи, які залучають іноземні інвестиції |
| База оподаткування           | 1) Митна вартість товарів<br>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. Для послуг договірна (контрактна) вартість | 1) Вартість товарів за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку;<br>2) Величина підакцизних товарів, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму двигуна автомобіля | Оподатковуваний прибуток                          |
| Податкові ставки             | Специфічні, адвалорні, комбіновані   | Єдині  | Специфічні, адвалорні, комбіновані  | Єдині   |
| Податкові пільги             | Стимулюючі або протекціоністські   | Стимулюючі   | Соціальні або стимулюючі  | Стимулюючі  |

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 перспективі 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 [3, 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. Він 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. 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.

Найбільший прояв впливу податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності на рівень ділової активності суб'єктів господарювання можна відслідкувати через зміну середньозваженої ставки митного податку на обсяги імпорту сільськогосподарських та промислових товарів (рис. 2).



Рис. 2. Вплив середньозваженої ставки митного тарифу на імпорт сільськогосподарських товарів за період 2001–2010 рр. (складено та розраховано автором за даними [4, 5]).

Варто відмітити, що тільки у період фінансової кризи зменшення ставки середньозваженого митного тарифу на 25,4% не вплинуло на зміни обсягів імпортової продукції сільськогосподарства.

Такий зворотній кореляційний зв'язок також простежується й між митним тарифом та обсягами імпортованих промислових товарів (рис. 3).

Кожна зміна складу об'єкта або суб'єкта оподаткування впливає не тільки на економічну поведінку суб'єктів господарювання зовнішньоекономічної діяльності, а й на доходну частину бюджету та економіку в цілому. Прикладом цього може слугувати введення додаткового переліку підакцизних товарів (кава, цукор, кольорові телевізори, відеотехніка, вироби з кришталю, ювелірні вироби, хутро, натуральна шкіра, офісні меблі, мікрохвильові печі, столові вироби з покриттям із дорогоцінних металів) [6] у 1994–1997 рр. реалізації податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності. Таке нововведення, з одного боку, призвело

до зростання податкових надходжень з акцизного податку до державного бюджету країни на 69,6%, а з іншого – надмірне оподаткування товарів акцизним податком створило передумови для корупції та контрабанди. Таким чином, змінюючи об'єкт або/та суб'єкт оподаткування необхідно проводити зважену оцінку наслідків для економіки загалом.



Рис. 3. Вплив середньозваженої ставки митного тарифу на імпорт промислових товарів за 2001–2010 рр. (складено та розраховано автором за даними [4, 5]).

Необхідно виділити ще такий інструмент податкової політики, як базу оподаткування, яка є одним з найскладніших за змістом понять. Так, Крисоватий А.І виділяє податкову базу як законодавчо закріплену частину доходів чи майна платника податків, яка враховується при розрахунку суми податків [7, с. 21]. Розширення бази оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності може вплинути на обсяг імпорту, експорту та залучення іноземних інвестицій чи навпаки до втечі їх за кордон.

Не менш важливим інструментом податкової політики є податкова пільга.

Відмітимо, що дано багато визначень податкової пільги, але на сьогоднішній день немає єдиного трактування даного поняття. В законодавстві України тільки з прийняттям Податкового кодексу України з 2011 року було дано визначення податкової пільги [8], хоча про пільгове оподаткування без розкриття його сутності йшла мова ще у Законі України «Про систему оподаткування» [9]. У 1996 році визначали лише основні принципи надання пільг та звільнення від оподаткування, які надаються в основних положеннях податкової політики в Україні [10]. У 2007 році в концепції реформування податкової системи на період до 2015 року тільки планували на законодавчому рівні дати визначення терміну «податкова пільга» [11].

Цікавим є те, що у фінансовій науці та практиці тривалий час ведуться дискусії щодо ефективності застосування податкової пільги взагалі, так і в зовнішньоекономічній діяльності зокрема. Одні науковці вважають, що пільги необхідні та корисні для підприємств. Інші ставлять питання щодо їх відміни, мотивуючи це тим, що після скасування податкових пільг відбудеться спрощення податкової системи. Так, науковець Гудзь П.В. вважає, що за допомогою реформованого, виваженого пільгового оподаткування можна вирішити нагальні проблеми: залучити невикористані ресурси для наповнення державного бюджету та забезпечити умови для активізації інвестиційного процесу, стимулювання розвитку пріоритетних галузей народного господарства [12]. Фахівці у сфері оподаткування Іванов Ю.Б та Єськов О.Л. вважають, що податкові пільги дозволяють оперативного коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків [13, с. 61]. А українські науковці Вишневецький В.П. та Веткина А.С. стверджують, що немає ніяких доказових підтверджень того, що пільги приводять до позитивних економічних наслідків.

На нашу думку, застосування податкових пільг, з одного боку, є ефективним інструментом податкової політики, а з іншого – небезпечним.

Так, наприклад, для покращення зовнішньої інвестиційної діяльності відразу після проголошення незалежності України, застосовувались податкові пільги. А саме: 5-, 3- та 2-річні «податкові канікули» з податку на прибуток для підприємств з іноземними інвестиціями за участю українського капіталу; 5-річне звільнення підприємств з іноземними інвестиціями за участю українського капіталу від сплати податку на додану вартість при реалізації ними товарів, робіт, послуг власного виробництва тощо. Однак, неузгодженість податкової законодавчо-нормативної бази та її нестабільність призвели до зловживань у цій сфері та недовіру сумлінних іноземних інвесторів до нашої країни.

Створення також ВЕЗ та ТПР було не виправдано для залучення іноземних інвестицій у країну, про що свідчить 53,1% невиконання запланованих проектів з іноземними інвестиціями та 29,5% щодо створення нових робочих місць.

Крім того, надання необґрунтованих податкових пільг для регулювання сфери зовнішньоторговельної діяльності може привнести до значних втрат державного бюджету країни.

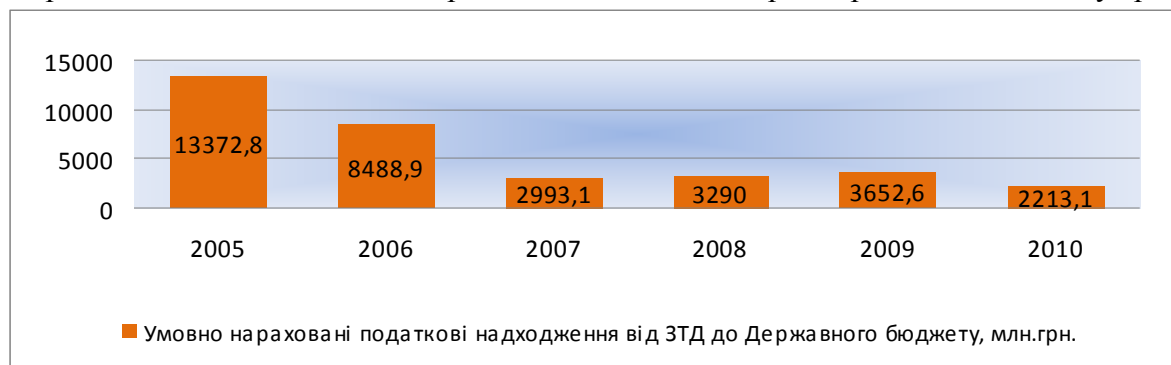


Рис.

3. Оцінка втрат державного бюджету в результаті пільгового оподаткування зовнішньоторговельних операцій суб'єктів господарювання, млн. грн. (складено і розраховано автором за [14]).

Як свідчать дані рис. 3, починаючи з 2005 року кількість наданих пільг в оподаткуванні зовнішньоторговельної діяльності скоротилась у порівнянні з 2010 роком на 83,5%, що свідчить про проведення більш зваженої податкової політики щодо надання податкових пільг суб'єктам господарювання зовнішньоекономічної діяльності.

Запровадження податкових пільг у сфері зовнішньоекономічної діяльності повинно базуватись на таких принципах:

– принцип рівнозначності, а саме введення податкових пільг не повинно бути вибірко-вим, залежати від форми власності підприємства, яке здійснює зовнішньоекономічну діяльність, чи від інших умов;

– принцип економічної доцільності, тобто податкові пільги, які надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності повинні економічно обґрунтовуватися та раціонально використовуватися суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності;

– принцип стимулювання, тобто податкові пільги мають за мету активізацію зовнішньоекономічної діяльності, нарощування виробництва та експорту певних видів продукції, збільшення зовнішньоторговельного обороту та поліпшенню його складових.

*Висновки та перспективи подальших наукових розробок.* У результаті проведеного дослідження визначено складові механізми реалізації податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Встановлено, що провідне місце в його структурі посідають інструменти, основними з яких є елементи податків, а саме: об'єкт й суб'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку та податкова пільга. Крім того, доведено, що зміна кожного з них має науково обґрунтовуватись щодо доцільності їх застосування в кожному конкретному випадку.

Мають бути проведені поглиблені дослідження щодо інших складових механізму реалізації податкової політики та їх впливу на сферу зовнішньоекономічної діяльності.

### Література

1. Рева Т.М. Непряме оподаткування експортно-імпорتنних операцій у нових законодавчих умовах / Т. М. Рева // Вісник Академії митної служби України. Серія: "Економіка": науковий журнал. – 2011. – № 1. – С. 46–53.
2. Проблеми застосування митно-податкового механізму в Україні та напрями його вдосконалення / О.П. Борисенко, Т.А. Крушельницька // Вісник Академії митної служби України. Серія: "Економіка". – 2011. – № 2 (5). – С. 47–55.
3. Проблеми оподаткування та шляхи їх вирішення у сфері зовнішньоторговельних операцій в Україні / К.Л. Ларіонова, О.С. Чубата // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 3. – Т.3. – С. 149–153.
4. Офіційний веб-сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
5. Офіційний веб-сайт СОТ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.wto.org>
6. Луценко І.С. Основні етапи реалізації податкової політики України в сфері зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] / І.С. Луценко // Ефективна економіка. – 2011. – № 1. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=449>
7. Крисоватий А.І. Податкова система / А.І. Крисоватий, О.М. Десятник: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
8. Податковий кодекс України / Державна податкова служба України. – К.: Юрінком Інтер, 2012. – 608 с.
9. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 року № 1251-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>
10. Постанова ВР України «Про основні положення податкової політики України» від 04.12.1996 р. № 561/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=561%2F96-%E2%F0>
11. Концепція реформування податкової системи на період до 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-2007-%F0>
12. Гудз П.В. Кореляційно-регресійний аналіз впливу податкових пільг на бюджетні надходження у промисловому регіоні [Електронний ресурс] / П.В. Гудз // Економічний форум. – 2012. – № 1. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekfor/2012\\_1/19.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2012_1/19.pdf)
13. Іванов Ю.Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект / Ю.Б. Іванов, О.Л. Єськов. Монографія. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 328 с.
14. Офіційний веб-сайт Державної митної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.gov.ua>