

РЕГІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ МИТНО-ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Монографія

*За загальною редакцією
д-ра екон. наук, професора Ю. Б. Іванова*

**Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2020**

УДК 336.22(477)(0.034)

P32

Авторський колектив: д-р екон. наук, доц. В. Ф. Тищенко – п. 4.1, 5.1; канд. екон. наук, доц. О. Є. Найдено – п. 1.2, 2.3, 3.1, 3.2; канд. екон. наук, доц. В. В. Карпова – п. 1.3, 2.1, 3.3; канд. екон. наук, доц. В. М. Остапенко – п. 2.4, 5.2, 5.3; д-р екон. наук, проф. Ю. Б. Іванов – п. 4.2, 5.1; викл. Д. М. Островський – п. 5.2; канд. екон. наук, доц. Н. О. Москаленко – п. 2.2, 4.3; канд. екон. наук. О. В. Костяна – п. 3.5; канд. екон. наук, доц. А. О. Єніна – п. 1.1, 3.4; асп. М. В. Гомон – п. 2.3; асп. А. О. Красна – п. 4.1.

Рецензенти: завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Сумського державного університету, д-р екон. наук, професор *І. О. Школьник*; завідувач кафедри банківського бізнесу та фінансових технологій ННІ «Каразінський банківський інститут» ХНУ ім. В. Н. Каразіна, д-р екон. наук, академік АЕН України, професор *Г. М. Азаренкова*; головний науковий співробітник відділу проблем економіки підприємств Інституту економіки промисловості НАН України, д-р екон. наук, професор *І. П. Булєєв*.

Рекомендовано до видання рішенням ученої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 6 від 23.11.2020 р.

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Регіональні аспекти митно-податкової політики [Електронний Р32 ресурс] : монографія / В. Ф. Тищенко, О. Є. Найдено, В. В. Карпова та ін. ; за заг. ред. д-ра екон. наук, професора Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2020. – 248 с.

ISBN 978-966-676-815-8

Розкрито регіональні аспекти митно-податкової політики. Визначено особливості формування та реалізації регіональної податкової політики України в сучасних умовах. Розглянуто митну політику України в контексті інтеграційних трансформацій. Здійснено аналіз регульовального впливу податкової політики на реальний сектор економіки. Визначено орієнтири національної митної політики в умовах торгово-економічної інтеграції. Запропоновано напрями вдосконалення економічних механізмів реалізації ефективної митно-податкової політики.

Рекомендовано для фахівців у сфері фінансів, банківської справи та страхування, а також науковців, викладачів, студентів і аспірантів економічних спеціальностей.

УДК 336.22(477)(0.034)

© Тищенко В. Ф., Найдено О. Є.,
Карпова В. В. та ін., 2020

© Заг. ред. Ю. Б. Іванова, 2020

© Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця, 2020

ISBN 978-966-676-815-8

Вступ

На сучасному етапі домінантою розвитку є євроінтеграційні процеси та формування зони вільної торгівлі між країнами ЄС та Україною. У сучасних умовах особливої гостроти набуває удосконалення системи управління зовнішньоекономічним потенціалом країни, визначення принципів, підходів та інструментарію. Однак упродовж останніх років, змінюються завдання та умови провадження митно-податкової політики. У кризових умовах, характерних наразі для економіки України, надзвичайно важлива регуляторна функція митної політики, яка полягає в здійсненні впливу з боку держави на зовнішньоекономічні відносини для забезпечення реалізації національних інтересів та інтересів вітчизняних товаровиробників.

Податкова реформа, передбачена Стратегією сталого розвитку «Україна – 2020», має створити умови для спрощення та прискорення митних процедур, реалізації сервісної ідеології у відносинах з платниками податків, підвищення податкової культури населення. Найважливішим механізмом державної політики щодо зовнішньоекономічної діяльності є митне регулювання, яке поряд із податковим є могутнім інструментом підтримки балансу національних інтересів. Ефективність митно-податкової політики в контексті євроінтеграційного вектору розвитку залежить від досконалості регіональної стратегії та якості заходів, що запроваджуються державою з метою становлення та розвитку фіскальної системи в межах регіонів. З метою пошуку важелів регулювання цього процесу виникла нагальна потреба у дослідженні особливостей удосконалення регіональної митно-податкової політики, шляхів її ефективного реалізації, реформування податкової систем та митної сфери та територіальних фіскальних органів.

Водночас потребують ґрунтовного наукового підходу розроблення організаційно-економічного механізму податкової політики для узгодження інтересів усіх ієрархічних рівнів управління в контексті провадження принципів оподаткування. Тому вітчизняна податкова система, що створює функціонально-цільове середовище для підвищення рівня використання потенціалу регіонів суб'єктами податкових відносин, вимагає подальшого дослідження та вдосконалення.

Вагомий внесок у розвиток методології дослідження митних відносин зробили вітчизняні та зарубіжні науковці. Дослідженням проблем,

пов'язаних з побудовою ефективної податкової системи в Україні, та питань удосконалення податкової політики займалися Н. Балдич, В. Геєць, О. Данілов, М. Кизим, А. Крисоватий, Т. Єфименко, Б. Кваснюк, С. Льовочкіна, Т. Меркулова, А. Соколовська, Л. Тарангул, Ф. Ярошенко тощо.

Значний внесок у розробку теоретико-методичних засад реформування митної політики України в контексті гармонізування її різноманітних складових із засадами митної політики зробили такі науковці, як І. Г. Бережнюк, О. Вакульчик, О. Гребельник, Ю. Коновалов, Е. Молдован, І. Муратов, А. Очерет, П. Пашко, О. Пунда, В. Хома тощо.

Митно-податкова політика має велике значення в розвитку економіки країни, але єдиного підходу до не існує, не досліджені механізми розробки та здійснення митно-податкової політики на регіональному рівні. За всієї наукової значущості здійснених досліджень питання удосконалення механізму реалізації регіональної митно-податкової політики, визначення податкових інструментів оптимізації міжрегіональних бізнес-процесів, обґрунтування моделі податкової політики у межах регіональної економічної системи потребують детального та системного вивчення.

Метою роботи є вдосконалення теоретичних аспектів та розробка практичних рекомендацій щодо формування та реалізації митно-податкової політики на регіональному рівні.

Об'єкт дослідження – процес формування та реалізації регіональної митно-податкової політики.

Предмет дослідження – інструменти митно-податкової політики у процесі забезпечення регіонального розвитку.

У процесі дослідження теми використано такі загальні методи:

теоретико-методологічна основа дослідження базується на діалектичному методі наукового пізнання, системному підході до вивчення процесів податкового регулювання зовнішньоекономічних операцій та сучасних теоріях державного управління;

індукції, дедукції, аналізу – для визначення економічної сутності зовнішньоекономічної діяльності та ідентифікації логічних взаємозв'язків між органами управління в процесі оподаткування експортно-імпортних операцій; визначення особливостей досвіду провідних країн світу в контексті методів митно-податкової політики – для розкриття результату від синергічного ефекту під час використання різних методів оптимізації;

історичний та логічний методи – для вивчення загальних засад економічної значущості митно-податкової політики держави;

метод спрощеного аналізу та репрезентативних показників – для дослідження фіскальної ефективності оподаткування зовнішньоекономічної діяльності та раціонального використання його регулюючих інструментів;

методи економіко-математичного моделювання, спостереження та формалізації – для окреслення перспектив ефективного розвитку інструментів у здійсненні митно-податкової політики держави.

Структурно запропонована монографія складається з п'яти розділів.

У першому розділі визначено, розглянуто й уточнено термінологічний апарат податково-бюджетної політики, проаналізовано її види. Визначено сутність і принципи формування податково-бюджетної політики у системі засобів державного регулювання регіонального розвитку. Виявлено основні критерії, за допомогою яких можна визначити рівень бюджетної системи відповідно до тих чи інших дохідних джерел. Проаналізовано принципи розподілу дохідних джерел між рівнями бюджетної системи. Визначено сутнісну характеристику регіону з позиції податкової політики як окремої адміністративно та територіально визначеної частини країни. Узагальнено основні заходи з реалізації стратегічних напрямів податкової політики держави на регіональному рівні, виокремлено напрями регіональної податкової політики та запропоновано стратегічні орієнтири податкової політики на регіональному рівні.

У другому розділі визначено дефініцію «регіональна податкова політика», запропоновано підходи до формулювання цілей регіональної податкової політики та визначення нової стратегії податкової політики держави з урахуванням особливостей оподаткування окремих регіонів. У процесі дослідження визначено інструменти податкового регулювання митної політики держави. Основну увагу зосереджено на інструментах регулювання, які мають стимулюючий та обмежувальний характер; виокремлено інструменти екологічного та соціального спрямування; здійснено аналіз функціонування в Україні вільних економічних зон.

У третьому розділі запропоновано підхід до запобігання ухиленню від сплати податків у процесі забезпечення регіонального розвитку, який базується на відборі індикаторів, що можуть свідчити про можливість підприємств регіону до порушення податкового законодавства. Надано рекомендації щодо імплементації законодавства України із законодавством ЄС. Установлено недостатню зацікавленість держави у реалізації принципу соціальної справедливості оподаткування через відсутність диференційованого підходу до оподаткування доходів фізичних осіб.

Для розв'язання цієї проблеми запропоновано два альтернативні шляхи: модель оподаткування доходів фізичних осіб на основі показників соціально-економічного розвитку регіонів, яка передбачає встановлення регіональної надбавки до чинної ставки податку на доходи фізичних осіб; одинадцятирівнева шкала ставок податку на доходи фізичних осіб, в якій ставка податку буде збільшуватися залежно від зростання доходів фізичної особи.

За допомогою застосування методу кластерного аналізу обґрунтовано необхідність урахування регіональних особливостей розвитку кризових явищ в економіці України у процесі впровадження державного антикризового податкового регулювання економіки.

У четвертому розділі здійснено аналіз експортно-імпоротної діяльності регіонів України. Визначено особливості митно-податкової політики в умовах функціонування спеціальних економічних зон різних типів. Оцінено тенденції розвитку митної політики України: міжнародний та національний виміри.

У п'ятому розділі запропоновано напрями вдосконалення митної політики в контексті інтеграційних трансформацій. Проаналізовано ефективність митної політики в Україні. Визначено основні партнери зовнішньої торгівлі товарами. Розглянуто складові електронної митниці та структуру ЄАІС. Узагальнено засоби митного регулювання ЗЕД. Відокремлено основні принципи здійснення митного регулювання в Україні.

Визначено складові механізми управління тарифним і нетарифним регулюванням у контексті реалізації державної митної політики. Розглянуто рівні системи митно-тарифного регулювання. Проаналізовано ефективність митно-тарифного регулювання. Здійснено ранжування території України за рівнем митного регулювання. Визначено процедурні перешкоди для експорту та імпорту товарів в Україні, проблеми та напрями в системі нетарифного регулювання зовнішньої торгівлі.

Розглянуто елементи системи управління ризиками в митному адмініструванні та контролі. Визначено рівні ризику в сфері ЗЕД. Запропоновано технічні засоби для мінімізації найпоширеніших ризиків. Узагальнено основні нормативно-правові документи, що регулюють питання управління митними ризиками в Україні. Запропоновано IDEF0-модель інформаційної системи управління діяльністю митних органів.

Авторські розробки допоможуть розширити можливості вдосконалення фіскальних механізмів і посилити економічну значущість митної справи.

Розділ 1. Особливості формування та реалізації регіональної податкової політики України в сучасних умовах

1.1. Податково-бюджетна політика в системі засобів державного регулювання регіонального розвитку

Система місцевого самоврядування, яка є сьогодні чинною в Україні, не відповідає у повному обсязі потребам суспільства. Головним призначенням органів місцевого самоврядування є створення та підтримка життєвого середовища, яке необхідне для всебічного розвитку людини, для підтримки сприятливого життєвого середовища. Функціонування місцевого самоврядування не спрямовано на реалізацію завдань надання мешканцям територіальних громад якісних і доступних публічних послуг [13]. Розвиток місцевого самоврядування і, як наслідок, регіональний розвиток є одним з найважливіших напрямів державної політики. Про це також свідчить розроблення нормативно-правових актів з питань реформування зазначеної системи. Ще у грудні 2009 р. було затверджено План заходів щодо реалізації Концепції реформи місцевого самоврядування. В основу зазначеного Плану заходів було покладено обов'язок щодо розроблення законопроектів «Про адміністративно-територіальний устрій України», «Про комунальну власність», щодо внесення змін до Законів України «Про місцеві державні адміністрації» та «Про місцеве самоврядування в Україні» та інші [180]. З цією метою Мінрегіонбудом було розроблено Концепцію реформи місцевого самоврядування [182]. Згідно з нею перед органами місцевого самоврядування були поставлені проблемні питання, які потребують швидкого й ефективного вирішення: недостатність грошових ресурсів у бюджетах на розвиток територіальних громад і для інвестицій в інфраструктуру; криза комунальної інфраструктури; економічна неспроможність переважної більшості територіальних громад здійснювати власні та делеговані повноваження; криза кадрової політики та інші.

З метою нівелювання зазначених проблемних питань, на підставі Указу Президента України «Про раду регіонів» було затверджено відповідне Положення, яким регулювались забезпечення взаємодії органів місцевого самоврядування з органами державної влади щодо:

реалізації державної регіональної політики;

забезпечення збалансованого соціально-економічного розвитку регіонів;

підвищення конкурентоспроможності регіонів та їх інвестиційної привабливості;

проведення адміністративно-територіальної реформи;

подолання міжрегіональних диспропорцій [167].

У вересні 2010 р. з метою виконання Указу Президента України з'явилося Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про поглиблення взаємодії місцевих органів виконавчої влади та асоціацій органів місцевого самоврядування» [182] і «Деякі питання реформи місцевого самоврядування» [144].

Результатом їх упровадження стало розширення повноважень і функцій органів місцевого самоврядування, однак це не відобразилось на збільшенні обсягів фінансових ресурсів, які повинні надходити у їх розпорядження. Зокрема, у розпорядженні місцевих органів влади залишаються тільки доходи від надходжень місцевих податків і зборів, які є незначними. Важливо зазначити, що навіть кардинальні зміни, які відбулися у системі оподаткування з набуттям чинності Податкового кодексу України (надалі – ПКУ), не дають можливості використовувати місцеві податки та збори як потужне джерело поповнення місцевих бюджетів.

Прийнятим ПКУ було скасовано певні податки та збори, які виявилися неефективними, а Бюджетним кодексом України перерозподілили бюджетні надходження у бік бюджетів місцевих органів. Однак таке перерозподілення не вирішило проблему поліпшення фінансової основи органів місцевого самоврядування та зміцнення рівня самодостатності бюджетів місцевих органів, а отже, і цілих регіонів.

Сучасні трансформаційні процеси, які пов'язані зі становленням в Україні ринкової економіки, та їх безперервний розвиток потребують підвищення фіскальної ефективності місцевих податків. За участю місцевих органів влади здійснюються фінансування заходів з благоустрою територій, відбувається фінансування соціальної та виробничої інфраструктури, забезпечується чистий санітарно-екологічний стан природного середовища, здійснюється комунально-побутове обслуговування населення та інші заходи. Через недостатність коштів у бюджетах територіальних громад органи місцевого самоврядування позбавлені можливості ефективно виконувати покладені на них функції щодо фінансування зазначених заходів. Саме тому актуальним стає питання розвитку регіонів України через реформування системи місцевого оподаткування.

За умови успішного функціонування ринкового механізму та побудови в Україні демократичного суспільства пріоритетним напрямом є забезпечення ефективного, дієвого фіскального регулювання процесів формування доходів бюджетів регіонів. На нашу думку, зазначений напрям необхідно спрямувати на використання стимуляційних правових інструментів, розподіл і правову основу для здійснення видатків. Убачаємо, що основне призначення фіскальних доходів бюджетів органів місцевого самоврядування повинно полягати у забезпеченні фінансової незалежності регіонів, а не лише в їх акумулюванні.

Фіскальна політика місцевих органів влади є важливим інструментом впливу на економічну та соціальну сфери регіону. Органи місцевого самоврядування мають право в рамках, визначених законодавством, установлювати місцеві податки та збори [77, с. 80].

Основою фіскальної стабільності регіонів виступають доходи місцевих бюджетів, а підтвердженням соціально-економічного розвитку є наявність ефективного фіскального регулювання доходів бюджетів органів місцевого самоврядування і забезпечення їх розширеного відтворення. Для повного спектру трактувань «фіскальна політика» доцільно звернутись до робіт науковців (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення поняття «фіскальної політики»

Автори	Визначення поняття «фіскальна політика»
1	2
Базилевич В., Базилевич К. [8, с. 690]	Фіскальна політика визначається як вплив уряду на економіку через оподаткування, формування обсягу та структури державних видатків з метою забезпечення належного рівня зайнятості, запобігання і обмеження інфляції та згубного впливу циклічних коливань
Юрій С. [126, с. 46]	Фіскально-податкова політика визначається як діяльність держави у сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів
Крисоватий А. [107]	Фіскальна політика визначається як регулювання державних видатків і податкових надходжень для забезпечення повної зайнятості, стабільності цін та економічного зростання, а також як вплив держави на економічну кон'юнктуру шляхом зміни системи оподаткування і державних витрат

1	2
Аведян Л. [1, с. 275]	Фіскальна політика визначається як процес змін у системі оподаткування та урядових видатків, що здійснюється з метою зменшення коливання ділових циклів, сприяння швидкому зростанню економіки з високою зайнятістю та без високої неконтрольованої інфляції. У разі, якщо країні загрожує глибока затяжна рецесія, має використовуватись не лише монетарна політика з метою стимулювання інвестицій. Необхідно змінювати фіскальну політику, тобто зміну податків і урядових видатків з метою досягнення належних обсягів виробництва та рівня цін. Фіскальна політика, що має справу з податками й урядовими видатками, в поєднанні з монетарною політикою має на меті забезпечення високих темпів економічного зростання з належною зайнятістю населення та стабільними цінами

Необхідність створення «ефективного попиту» у вигляді умов для забезпечення реалізації виробленої продукції через вплив різних методів державного регулювання доводить Кейнсіанська теорія. Згідно з теорією Дж. М. Кейнса, податки діють в економічній системі як «вбудовані механізми гучності». На думку Дж. М. Кейнса, високі прогресивні податки відіграють позитивну роль. Така економічна категорія впливає на збалансованість в економіці, будучи невід'ємною частиною бюджету. Таким чином, у разі зниження податкових надходжень зменшуються доходи бюджету та загострюється економічна нестабільність. А податки, у свою чергу, як «вбудований стабілізатор» знищують ці процеси: під час економічного підйому оподатковувані доходи зростають повільніше, ніж податкові доходи, у разі кризи податок зменшується швидше, ніж доходи [44].

Необхідно зазначити, що в захисті національних інтересів податково-бюджетна політика держави відіграє важливу роль, особливо в умовах, коли вітчизняна економіка подає ознаки пожвавлення на фоні перерозподілу наявних фінансових ресурсів через міжнародні боргові зобов'язання. Водночас можливості витрат держави дуже обмежені через їх зумовленість доходами економічних агентів і податковою базою. Це підтверджує важливість раціоналізації режимів оподаткування і сприяння легалізації доходів підприємств і фізичних осіб з тіньової економіки. На даному етапі важливим вбачається удосконалення державної стратегії

відносно оподаткування, оскільки вона відіграє важливу роль у розвитку системи оподаткування в цілому. Гадаємо, що таку державну стратегію необхідно будувати на засадах добровільності та стимулюванні процесів легалізації тіньових доходів. Необхідно звернути увагу на те, що мультиплікативний ефект від зниження податків є слабшим, ніж від збільшення державних витрат. Це відбувається через те, що державні витрати мають великий вплив на сукупний дохід і сукупне споживання. Така різниця є вагомою для визначення інструментів податково-бюджетної політики [22, с. 17]. Якщо увагу сфокусовано на розширенні державного сектора економіки, то для подолання циклічного спаду збільшуються державні витрати (що зумовлює сильний стимуляційний ефект), а для стримування інфляційного ефекту підвищуються податки (що є відносно м'яким обмежувальним заходом). Якщо фіскальну політику буде сфокусовано на обмеженні державного сектора економіки, то у фазі циклічного спаду знизяться податки, що дає відносно незначний стимуляційний ефект; у фазі циклічного піднесення зменшуються державні витрати – це дозволяє відносно швидко знизити рівень інфляції [22, с. 17].

Науковці виділяють недискреційну та дискреційну фіскальну політику (рис. 1.1) [22, с. 17].

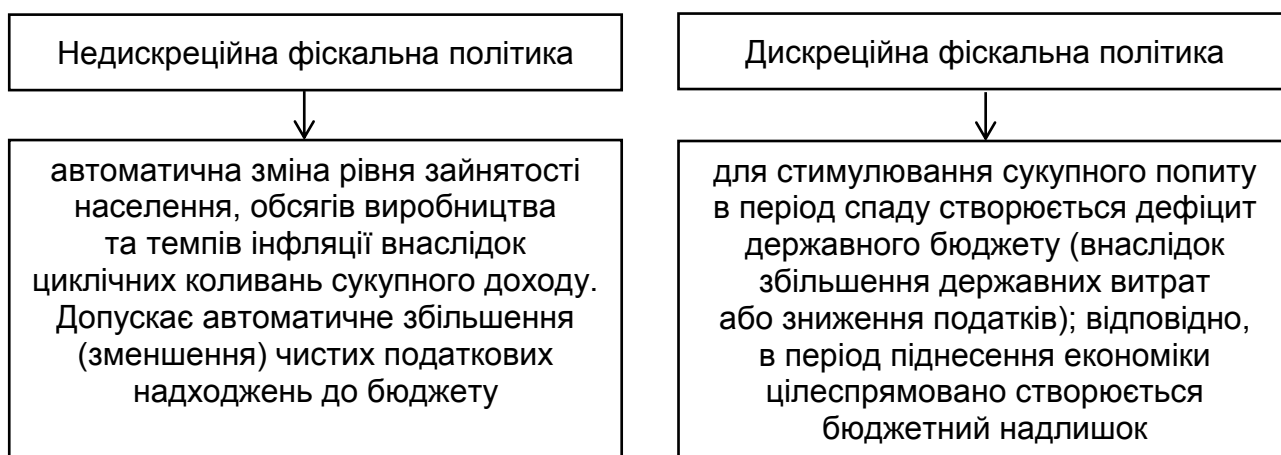


Рис. 1.1. Недискреційна та дискреційна фіскальна політика

Будь-якій фіскальній системі властиві внутрішні автоматичні та дискреційні стабілізатори [26, с. 27]. Внутрішні автоматичні стабілізатори діють незалежно від заходів владних структур. В умовах інфляції автоматичні стабілізатори протидіють підвищенню цін, а в умовах рецесії – їх зниженню.

Внутрішні автоматичні стабілізатори діють переважно через зміни в податкових надходженнях. Податкові надходження знижуються у тому випадку, якщо зменшуються доходи фізичних і юридичних осіб. У періоди інфляції зі збільшенням податкових надходжень зменшуються особисті доходи, через що стримуються споживчі видатки, скорочується сукупний попит, уповільнюється зростання заробітної плати та цін. Вітчизняна податкова система має високий ступінь автоматичної гнучкості.

Дискреційна політика, на відміну від внутрішніх автоматичних стабілізаторів, передбачає прийняття відповідних законів з метою зміни структури податково-бюджетної системи. Головним інструментом дискреційної фіскальної політики виступають ставки оподаткування та їх зміни [17, с. 29]. З метою запобігання зменшенню використовуваного доходу, глибокій рецесії дискреційна фіскальна політика потребує тимчасового скорочення ставок оподаткування [17, с. 29]. У свою чергу, в разі зміни ставок оподаткування економічні процеси можуть як уповільнюватися, так і стимулюватися. Таким чином, зменшення податкових ставок може мати два наслідки: перший – заохочення населення до підвищення витрат; другий – до їх зменшення.

Зрозуміло, що в багатьох державах Податково-бюджетна політика регіонів виступає впливовим інструментом на розвиток регіонів, розвиток депресивних територій, розміщення продуктивних сил, упровадження у виробництво досягнень науково-технічного прогресу. Місцева влада, створюючи особливі або пільгові режими оподаткування, може залучати додаткові інвестиції, створювати спеціальні економічні зони, сприяти розвитку зовнішньоекономічних зв'язків, створювати зони промислового виробництва, залучати додаткові інвестиції та створювати зони промислового будівництва. За аналізом зарубіжного досвіду можна зазначити, що чим менше розвинута якась територія, тим більші податкові пільги надають їй органи влади.

Саме держава, використовуючи систему преференцій, має можливість створювати сприятливі фінансові умови для розвитку та підтримки депресивних територій. Податкові канікули, особливі режими валютного регулювання, особливі бюджетні та візові режими є формами преференцій. Однак у нашій державі роль і значення податково-бюджетної політики регіонів для розвитку державної економіки є незначними.

Отже, податково-бюджетна політика – це форма впливу уряду на соціально-економічний стан держави за допомогою оподаткування, який

здійснюється шляхом понесення видатків – через фінансування соціальних та економічних потреб суспільства, та формування доходів бюджетів. Саме така податково-бюджетна політика є невід'ємною частиною соціально-економічних і фінансових трансформацій, які відбувались в Україні в останні часи. Вона може здійснюватися через вирівнювання фінансового забезпечення розвитку певних територій, поєднуючи діяльність органів місцевого самоврядування та центральних органів влади. Важливо, що процес розвитку інструментів податково-бюджетної політики охоплює як періоди централізації влади та податкових відносин, так і періоди розвитку місцевого самоврядування.

Податково-бюджетна політика виражає себе через політику державних доходів – у системі форм і методів мобілізації фінансових ресурсів держави та їх розподілу через політику державних видатків. Політика, націлена на реалізацію фіскальних інтересів держави та її регіонів, потребує ефективних методів фіскального регулювання бюджетів.

Державне фінансове регулювання – це система регламентування розподільчих відносин у суспільстві в цілому і суб'єктів господарювання. За допомогою фінансових інструментів (податків, внесків і відрахувань, субсидій та дотацій) забезпечується функціонування системи державного фінансового регулювання податково-бюджетної системи. Податки, податкові платежі та збори демонструють місце бюджетів (державного та місцевих) у складі фінансового механізму держави, які, у свою чергу, відіграють важливу роль у фінансовому вирівнюванні. Це обумовлено сутністю податків та їх функціями – фіскальною і регуляторною [83].

Зокрема, А. Крисоватий [107] наголошує, що держава, виробляючи та впроваджуючи відповідну економічну, соціальну, екологічну та демографічну політику, задовільнює інтереси суспільства в різних сферах життєдіяльності.

Засобом взаємодії об'єкта та суб'єкта державного регулювання соціально-економічних процесів є фіскальні механізми. Держава може визначити стратегічний напрям розвитку та тактичні цілі для досягнення поставленої мети, лише визначивши податково-бюджетну політику. Саме тому державне податкове регулювання має чітке спрямування на розв'язання конкретних завдань і програм [83]. Податки можуть бути не лише джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів, а й інструментом регулювання тих чи інших соціально-економічних процесів – перерозподілу доходів між членами суспільства, стимулювання окремих видів господарської

діяльності й обмеження розвитку інших тощо. Регіональна фіскальна політика розглядається як різновид регіональної економічної політики, як сукупність дій регіональних органів державного регулювання для забезпечення функцій держави на рівні регіону [83]. На органи місцевого самоврядування, яким передаються певні права на оподаткування, має бути покладене ухвалення фіскальних рішень стосовно дохідної частини бюджетів певних регіонів.

Отже, з метою підвищення відповідальності за наслідки своїх рішень органам місцевого самоврядування необхідно надати певну податково-бюджетну самостійність. Тобто фіскальна відповідальність означає, що наслідки збільшення видатків на місцевому рівні відчуватимуться місцевим населенням через оподаткування і запровадження плати за користування послугами, які надаються державою та уповноваженими органами. Необхідно мати достатню кількість альтернативних варіантів у сфері фіскального регулювання доходів місцевих бюджетів для реалізації раціонального бюджетного вибору.

Одною із альтернатив є передання місцевим органам баз оподаткування та прав на їх використання. Такий варіант передбачає, окрім ухвалення рішень на місцевому рівні, передання місцевим органам функції управління податками та контроль над їх стягненням. Другий альтернативний варіант не настільки радикальний. Він передбачає передання органам місцевого самоврядування бази оподаткування та прав на встановлення податкових ставок, однак управління податковими надходженнями має здійснюватися централізовано [57].

Отже, державне регулювання регіонів держави за допомогою засобів бюджетно-податкової політики визначають як сукупність різних інструментів і важелів законодавчого, виконавчого та контрольного характеру. За їх рахунок місцеві органи та держава мають змогу створювати ефективну фінансову політику з метою задовільнення та забезпечення економічних, суспільних і соціальних потреб кожної адміністративно-територіальної одиниці.

Визначаючи поняття «фіскальне регулювання дохідної бази» місцевих бюджетів, необхідно взяти до уваги: значущість бюджетів регіонів у суспільно-економічних відносинах, пов'язаних з розподілом і перерозподілом ВВП і національного доходу; системний підхід до сукупності різноманітних важелів та інструментів, за допомогою яких органи місцевого самоврядування створюють ефективну податково-бюджетну політику

в сфері забезпечення і задовільнення соціально-економічних і суспільних потреб кожного регіону України та фінансове забезпечення соціально-економічних програм.

Необхідно розуміти, що фіскальне регулювання дохідної бази місцевих бюджетів охоплює сукупність багатьох інструментів і важелів, через які місцеві та державні органи реалізують державну політику в сфері формування та наповнення доходів бюджетів регіонів і міст за рахунок податків і зборів.

Таким чином, державне фіскальне регулювання доходів бюджетів органів місцевого самоврядування відображає економічні відносини, які виникають між місцевими органами та підприємствами, організаціями та громадянами в процесі планування бюджетного фонду адміністративно-територіальної одиниці. Зазначені економічні відносини проявляються у формі податкових платежів підприємств та організацій, а також громадян країни в бюджети; матеріальним проявом цих відносин є грошові кошти, які акумулюються до бюджетів регіонів. Необхідно звернути увагу, що від вирішуваних суспільством і владою економічних завдань, від чинної системи та методів оподаткування залежить склад фіскальних бюджетних доходів і форми такої мобілізації грошових коштів до бюджетів.

У наукових працях зарубіжних вчених сформульовано основні критерії, за допомогою яких можна визначити рівень бюджетної системи за характером дохідних джерел [59]:

1) ефективність управління. Даний критерій визначає, що процес оподаткування певних окремих податкових баз повинне здійснюватися саме тими рівнями бюджетної системи, які мають найбільш повну інформацію про їх обсяг і величину. Наприклад, центральні органи влади мають більш коректні дані відносно інформації про розмір отриманого прибутку в різних регіонах країни і за кордоном – у випадку оподаткування податком на прибуток підприємств. Так само, повну інформацію про вартість майна та його власників мають органи місцевого оподаткування. Саме тому податок на прибуток підприємств установлює центральна державна влада, а податки на майно – органи місцевого самоврядування;

2) відповідність дохідних джерел витратним повноваженням. Податкові інструменти, які призначені для здійснення податкової політики, повинні встановлюватися тим рівнем органів бюджетної системи, який проводить цю політику.

На думку іноземних вчених, розподіл дохідних джерел між рівнями бюджетної системи повинний базуватися на принципах (рис. 1.2) [59].

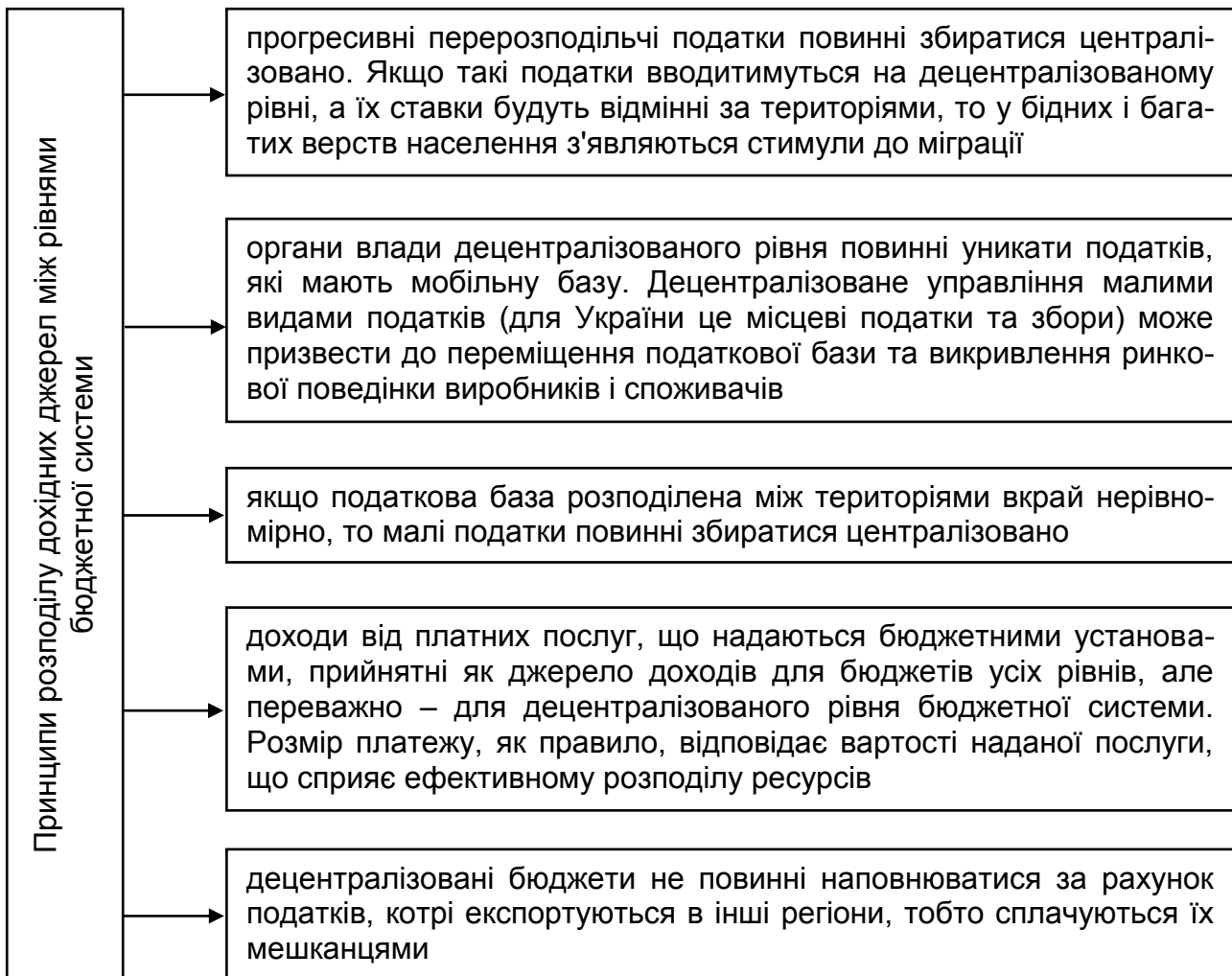


Рис. 1.2. Принципи розподілу дохідних джерел між рівнями бюджетної системи

Принципи розподілу дохідних джерел між рівнями бюджетної системи є універсальними. Аналіз чинної податкової системи України показує, що зазначені принципи значною мірою реалізуються і в нашій країні. О. Кириленко трактує доходи місцевих бюджетів як такі, що складаються із власних і закріплених надходжень, перелік яких визначений на тривалу перспективу. Це повинно створити необхідні передумови для здійснення перспективного планування доходів бюджету [45].

Необхідно зауважити, що у визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів місцевим бюджетам не враховується надходження власних

доходів. Доходи місцевих бюджетів, які за ними закріплені, беруться за основу для визначення податкової спроможності територій. Водночас обсяги доходів місцевих бюджетів, безперечно, впливають на розміри бюджетних трансфертів, надані місцевим бюджетам з Державного бюджету України.

С. Юрій [126] розподіляє доходи місцевих бюджетів на закріплені та регулятивні. Закріпленими є ті доходи, які на законодавчому рівні закріплюються повністю за певним бюджетом і не підлягають переданню до бюджетів нижчого рівня або частково закріплюються за бюджетами вищого рівня і у певному обсязі підлягають переданню до бюджетів нижчого рівня.

Слід зауважити, що дохідна частина бюджетів адміністративно-територіальних одиниць повинна формуватися насамперед за рахунок оподаткування закріплених і незмінних податкових баз і платежів за послуги, які надаються бюджетними установами. Проте доходи державного бюджету мають створюватися з таких доходів, які мають виражену перерозподільчу природу.

1.2. Стратегічні орієнтири податкової політики в регіональному розвитку

Податкова політика держави впливає на розвиток як держави в цілому, так і окремих регіонів. Європейський вектор розвитку України наближує економіку до європейських стандартів фінансової децентралізації, бюджетної забезпеченості, вдосконалення принципів виконання місцевих бюджетів. Разом із тим процес фіскальної децентралізації в Україні перебуває на етапі зародження.

Основоположником теорії фіскальної децентралізації вважають американського економіста Чарльза Тибу. У своїх працях науковець розглядає місцеві органи самоврядування (муніципалітети) як структури, що пропонують різноманітні товари або послуги (муніципальні послуги) за різними цінами (податкові ставки). Згідно з цією теорією жителі муніципалітетів мають неоднакові потреби та різні можливості сплати, тому будуть вимушені шукати максимальної корисності суспільних послуг у різних муніципалітетах. Таким чином, забезпечується рівновага між

наданням послуг і потребами населення, що спонукає до створення громади зі збалансованими потребами (див. у [67]).

Згідно з Європейською хартією місцевого самоврядування (1985 р.), ратифікованою в Україні, «публічні повноваження, як правило, здійснюються переважно тими органами публічної влади, які мають найтісніший контакт з громадянином» [101], Обсяг повноважень, яким наділяється орган виконавчої влади, має враховувати цілі, завдання, а також результат, якого планують досягти. У країнах ЄС існують різні моделі місцевого самоврядування з неоднаковими принципами розподілу повноважень між рівнями влади. Проте їх об'єднує низка спільних ознак щодо процесів децентралізації (рис. 1.3) [82, с. 685].

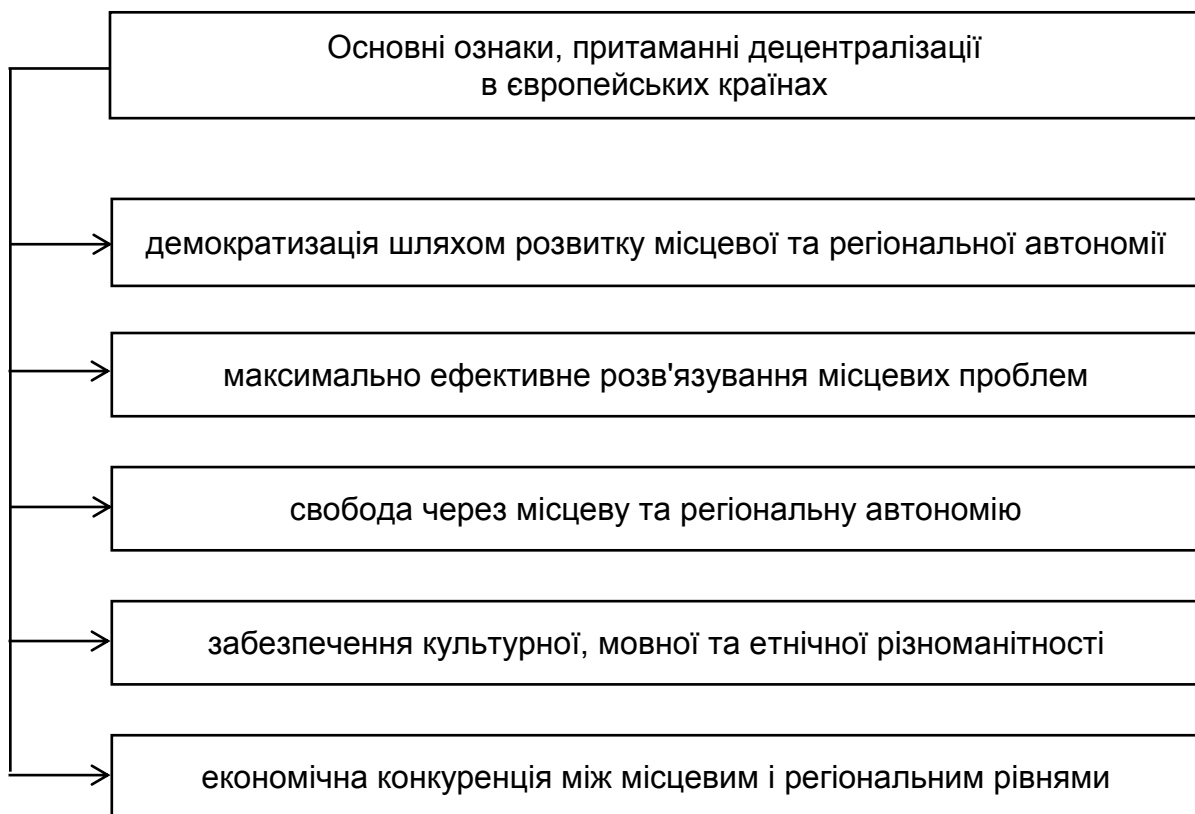


Рис. 1.3. Ознаки децентралізації у європейських країнах

Розвинена нормативно-правова база регулювання міжбюджетних відносин прямо впливає на роботу місцевих бюджетів. Ефективною така база вважається у Франції, Німеччині та Швеції. Наприклад, у Франції види трансфертів визначаються спеціальними законами (Адміністративний кодекс місцевого самоврядування, Кодекс комун тощо). У Німеччині

вони закріплені в Основному законі (Фінансова конституція), а механізм їх надання – в спеціальних нормативно-правових актах [52, с. 67].

Світова практика доводить важливість процесів децентралізації для більшості країн, які реформують систему державного регулювання відносин у суспільстві. Зазначимо, що для країн, які перебувають у перехідному періоді, децентралізація є найбільш важливим елементом змін у суспільстві на регіональному рівні – завдяки повноваженням, які будуть отримувати місцеві громади.

Прикладом такої перебудови є Італія, в якій завдяки процесам децентралізації була побудована трирівнева модель владних відносин: регіон – провінція – комуна. Фінансування видатків на надання освітніх послуг, забезпечення охорони здоров'я населення, підтримку транспортних комунікацій, цивільної авіації, надання адміністративних послуг для промисловості та бізнесу відбувалося завдяки коштам регіональних бюджетів. Провінції в Італії мали право фінансувати розвиток громадського транспорту, інфраструктуру провінцій, центри надання соціальних послуг. Перед комунами ставилися цілі, пов'язані зі встановленням та справлянням місцевих податків, регулюванням діяльності правоохоронних органів комуни, фінансуванням закладів охорони здоров'я, забезпечення початкової та середньої освіти, розвитком громадського транспорту, забезпеченням збирання та утилізації сміття, побудовою соціального житла.

Італія сьогодні є однією з розвинених країн світу, яка реалізує основні переваги децентралізації та встановлює на місцевому рівні: прямі майнові податки (на нерухоме та рухоме майно, з власників транспортних засобів), прямі податки на доходи (на прибуток підприємств), непрямі податки (податки на продаж, ввізні мита).

Практика реалізації процесів децентралізації доводить, що італійська модель є найбільш дієвою, оскільки призвела до наповнюваності бюджетів різних рівнів, сприяючи зростанню економічного потенціалу регіонів, провінцій та комун [82, с. 686].

Більшість постсоціалістичних країн у структуру побудови системи місцевого самоврядування намагаються закладати основні принципи децентралізації. Для цього засновується система публічної адміністрації, яка включає, з одного боку, самоврядні громади з органами, що ними формуються та є відповідальними перед ними, а з іншого – місцеві органи влади, що втілюють окремі загальнодержавні функції.

На жаль, в Україні процес децентралізації розвивається повільними темпами. Більшість територіальних громад України не спроможна до реалізації своїх повноважень через надлишкову подрібненість і слабку фінансову базу, тоді як регіональна влада не здатна їм допомогти, що і призводить до виникнення багатьох проблем [41, с. 288].

Верховна Рада України та Кабінет Міністрів України не в повній мірі орієнтуються в проблемах окремих регіонів України, у здійсненні заходів податкового регулювання не враховуючи показники соціально-економічного розвитку регіонів. Наприклад, доходи населення в різних регіонах України відрізняються, проте діє однакова ставка податку на доходи фізичних осіб. Попри неоднакову екологічну ситуацію у різних регіонах України держава не диференціює ставки екологічного податку залежно від рівня забруднення атмосферного повітря. Більше того, коефіцієнти, які коригують ставку екологічного податку, встановлено на низькому рівні.

Стратегічним напрямом розвитку державної податкової політики стало запровадження в 2014 р. Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [106]. Основна мета Концепції полягала у формуванні ефективного місцевого самоврядування та територіальної організації влади для створення і підтримки повноцінного життєвого середовища для громадян, надання високоякісних і доступних публічних послуг, становлення інститутів прямого народовладдя, узгодження інтересів держави та громад [106].

Пріоритетними напрямками реформи, які могли реалізовуватися в рамках податкової політики, були зазначені [106]:

визначення достатньої податкової бази, що дасть змогу забезпечити виконання органами місцевого самоврядування власних повноважень з урахуванням об'єктивних критеріїв фінансування державою делегованих повноважень;

визначення фінансової основи для здійснення органами місцевого самоврядування власних повноважень щодо податків і зборів, які пов'язані з територією адміністративно-територіальної одиниці;

закріплення за місцевими бюджетами частини коштів, що надходять від сплати податку на прибуток новостворених юридичних осіб, протягом п'яти років від дати інвестування в юридичну особу;

надання органам місцевого самоврядування права регулювати ставки місцевих податків і зборів;

недопущення надання іншими органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади податкових пільг, які зменшують власні доходи місцевих бюджетів. Пільги з місцевих податків і зборів можуть установлюватися лише тим органом місцевого самоврядування, до бюджету якого вони зараховуються;

визначення матеріальною основою місцевого самоврядування майна, зокрема землі, що перебуває у власності територіальних громад сіл, селищ, міст (комунальній власності), об'єктів спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст, району, області, а також належної бази оподаткування.

Для реалізації цієї концепції була прийнята Державна стратегія регіонального розвитку на період до 2020 р. [99], яка передбачала забезпечення ефективного державного управління у сфері регіонального розвитку завдяки:

здійсненню бюджетної децентралізації, в тому числі шляхом перерозподілу загальнодержавних податків, забезпечення гарантованої Конституцією України автономності місцевих бюджетів, закріплення за кожною ланкою самоврядування стабільної дохідної бази для реалізації їх функцій та стимулювання податкоспроможності громад;

посиленню міжгалузевої координації в процесі формування та реалізації регіональної політики, що забезпечуватиметься шляхом прозорого та сталого розподілу податкових ресурсів між державним і місцевими бюджетами.

У 2015 р. Указом Президента України було затверджено Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» [105], одним із напрямів якої було передбачено децентралізацію та реформу державного управління. Метою політики у сфері децентралізації є: відхід від централізованої моделі управління в державі; забезпечення спроможності місцевого самоврядування; побудова ефективної системи територіальної організації влади в Україні; реалізація у повній мірі положень Європейської хартії місцевого самоврядування, принципів субсидіарності, повсюдності та фінансової самодостатності місцевого самоврядування.

Ключовим етапом реформування стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [94], в якому було передбачено деякі зміни, пов'язані з децентралізацією (табл. 1.2).

**Основні зміни до податкового законодавства,
пов'язані з децентралізацією**

Сутність зміни	Змістовність зміни
1	2
<p>Зміна елементів місцевих податків і зборів</p>	<p>Змінена величина, на яку може зменшуватися база оподаткування для різних об'єктів нерухомості; уніфікована ставка податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, незалежно від об'єкта нерухомості й осіб, які мають нерухомість; збільшено перелік об'єктів нерухомості, які не вважаються об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; деталізовано об'єкти, за якими не надаються пільги з податку на нерухоме майно фізичними особами; регламентовано порядок справляння транспортного податку; виключено норми, які передбачали: встановлення ставок плати за землю за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено; збільшено ставку податку для земельних ділянок, грошову оцінку яких проведено; зменшено перелік юридичних осіб (з одинадцяти до трьох), які звільняються від сплати земельного податку; об'єднано єдиний та фіксований сільськогосподарський податок; зменшено кількість груп платників єдиного податку з шістьох до чотирьох; збільшено показник граничного доходу, які можуть отримувати платники єдиного податку першої-третьої груп; змінено норму, яка передбачає визначення доходу платника єдиного податку від продажу основних засобів, які перебували у власності платника єдиного податку менше 12 місяців; змінено базу оподаткування туристичним податком; розширено базу оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки (житлова та нежитлова нерухомість)</p>
<p>Зміна кількості місцевих податків і зборів</p>	<p>Зменшено кількість місцевих податків і зборів з п'яти до чотирьох: до переліку місцевих податків було віднесено плату за землю, яку поєднано з податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; з переліку місцевих зборів виключено збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності</p>

1	2
Обмеження місцевих органів у правах фіскальної децентралізації	Не дозволяється сільським, селищним, міським радам і радам об'єднаних територіальних громад, установлювати індивідуальні: пільгові ставки місцевих податків і зборів для окремих юридичних і фізичних осіб і фізичних осіб-підприємців або звільняти їх від сплати таких податків і зборів
Зміна обов'язків місцевих органів щодо встановлення ставок місцевих податків і зборів	Обов'язково встановлюються ставки єдиного податку та податку на майно в частині транспортного податку та плати за землю; можуть установлюватися ставки податку на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, туристичного збору, збору за місця для паркування транспортних засобів; сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад у межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків і зборів; закріплено повне зарахування до місцевих бюджетів транспортного податку (в складі податку на майно)

Разом із тим, 28.12.2014 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин» [90], який змінив пропорції розподілу доходів між бюджетами різних рівнів. Такі зміни призвели до того, що місцеві бюджети втратили 25 % податкових надходжень від податку на доходи фізичних осіб, які відтепер надходять до Державного бюджету (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Бюджетно-податковий розподіл доходів в Україні [84; 129]

Частка розподілення, %	Бюджетний кодекс 2014 р.			Бюджетний кодекс з 2019 р.		
	Бюджет міста обласного значення	Обласний бюджет	Державний бюджет	Бюджет району, міста обласного значення	Обласний бюджет	Державний бюджет
1	2	3	4	5	6	7
Податок на доходи фізичних осіб	75	25	–	60	15	25

Закінчення табл. 1.3

1	2	3	4	5	6	7
Податок на прибуток підприємств	–	–	100	–	10	90
Екологічний податок	Доходи спеціального фонду			Доходи загального фонду		
	35	–	65	25	30	45
Акцизний податок, окрім пального	–	–	–	100	–	–
Акцизний податок з пального	–	–	–	–	13,44	86,56
Єдиний податок	Доходи спеціального фонду	100	–	–		
Податок на майно	100	–	–	100	–	–

Іншою помітною складовою реформи 2014 р. можна вважати введення механізму вирівнювання між бюджетами різних рівнів на основі податкоспроможності регіонів. Інструментами цього механізму є базова та реверсна дотації [15].

Базова дотація – це трансферт коштів з Державного бюджету до місцевих бюджетів для забезпечення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Реверсна дотація передбачає передання коштів до Державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

Механізм фіскального вирівнювання в Україні було реалізовано таким чином [83]:

місцеві бюджети, у яких рівень податкоспроможності був нижчим 0,9 отримували базову дотацію (80 % від суми, необхідної для досягнення показника 0,9);

місцеві бюджетів, у яких рівень податкоспроможності перебуває в межах від 0,9 до 1,1, дотацію не отримували.

Також особливістю механізму фіскального вирівнювання був обов'язок регіонів із значним рівнем надходжень бюджету на одного жителя

застосовувати реверсну дотацію до Державного бюджету в обсязі 50 % перевищення індексу податкоспроможності 1,1 до середнього значення у країні [62].

Частки доходів місцевих бюджетів починаючи з 2015 р., відповідно до внесених змін до Податкового та Бюджетного кодексів України, відображені в табл. 1.4 [74].

З табл. 1.4 можна зробити висновок щодо наповнення місцевих бюджетів різними видами податків. Така структура не відповідає децентралізованому вектору розвитку. У зарахуванні рентної плати доцільно збільшити їх частку, оскільки проблеми водних і лісових ресурсів мають переважно локальне значення.

Таблиця 1.4

Бюджетно-податковий розподіл доходів місцевих бюджетів України

Види доходу	Частка, %
1	2
Податок на доходи фізичних осіб, що перераховується на відповідній території (крім території міст Київ і Севастополь)	60
Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів	50
Рентна плата за спеціальне використання води	50
Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення	25
Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення	100
Державне мито, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування за місцем вчинення дій та видачі документів	100
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизними товарами	5
Податок на прибуток підприємств	10
Податок на прибуток підприємств і фінансових установ комунальної власності	100
Податок на майно	100
Єдиний податок	100
Зір за місця для паркування транспортних засобів	100
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	100

1	2
Екологічний податок, крім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк	80
Екологічний податок, крім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені)	25
Інші доходи (визначені у ст. 64 ПКУ)	–

Частка податку на доходи фізичних осіб складає лише 60 %, що негативно впливає на всю структуру доходів місцевих бюджетів. Наведені зміни податкового та бюджетного законодавства вплинули на структуру доходів місцевих бюджетів України. Однак результати їх впровадження не є однозначними.

Збільшилися надходження від місцевих податків і зборів до Зведеного бюджету України (рис. 1.4), хоча останні два роки питома вага зменшується.

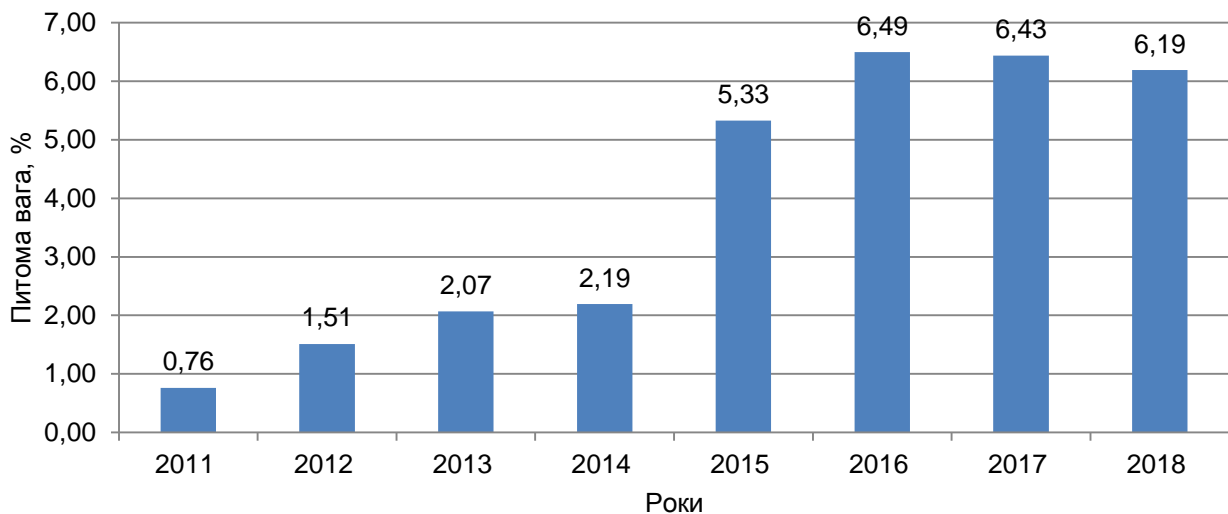


Рис. 1.4. Питома вага надходження місцевих податків і зборів у податкових надходженнях Зведеного бюджету України
(складено автором за даними [129])

Водночас у країнах ЄС (рис. 1.5) показники надходжень місцевих податків відрізняються (наприклад у Мальті не передбачено місцевих податків).

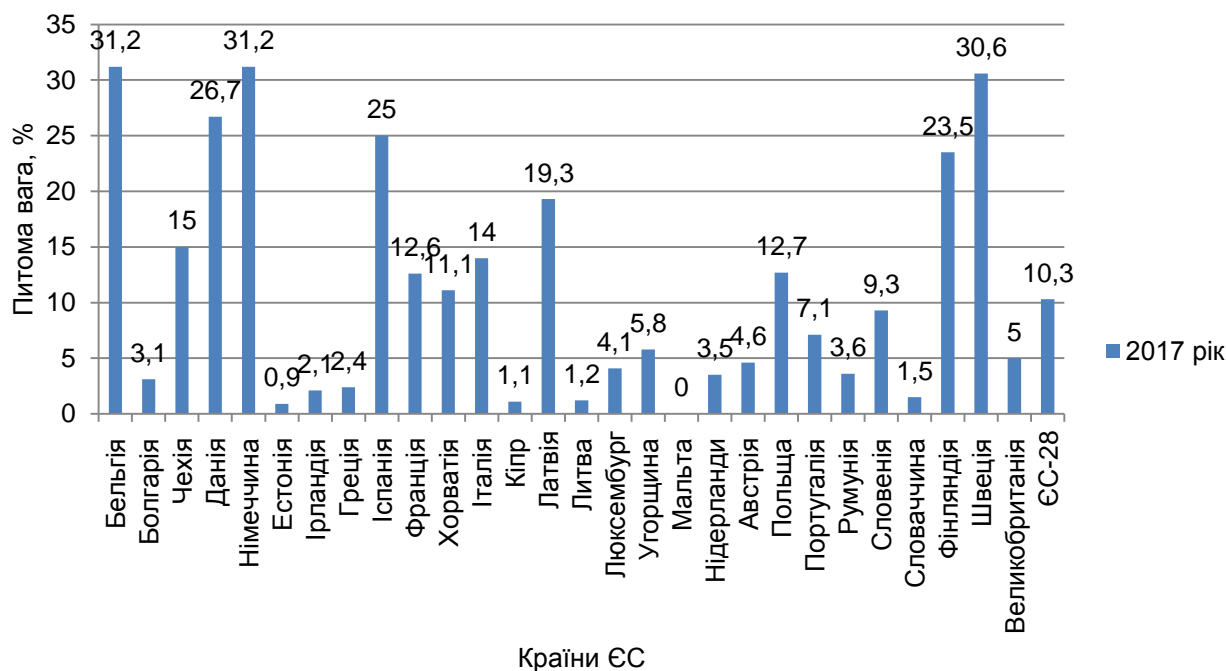


Рис. 1.5. Питома вага надходження місцевих податків і зборів у податкових надходженнях в країнах ЄС у 2017 р.
(складено автором за даними [222])

Змінилася структура розподілу податкових надходжень між бюджетами (табл. 1.5). Значну суму надходжень податку на доходи фізичних осіб забирають до державного бюджету, проте збільшуються надходження від акцизного податку до місцевих бюджетів.

Таблиця 1.5

Розподіл доходів за деякими податками між бюджетами за 2011 – 2018 рр., % (складено автором за [129])

Роки	Державний бюджет	Місцевий бюджет
Податок на доходи фізичних осіб		
1	2	3
2011	10,2	89,8
2012	10,3	89,7
2013	10,5	89,5
2014	16,8	83,2
2015	45,1	54,9
2016	43,1	56,9
2017	40,4	59,6
2018	39,9	60,1

1	2	3
Податок на прибуток підприємств		
2011	99,4	0,6
2012	99,2	0,8
2013	98,8	1,2
2014	99,4	0,6
2015	89,0	11,0
2016	90,2	9,8
2017	91,2	8,8
2018	91,2	8,8
Акцизний податок		
2011	97,3	2,7
2012	96,8	3,2
2013	96,3	3,7
2014	99,6	0,4
2015	89,1	10,9
2016	88,6	11,4
2017	89,2	10,8
2018	89,6	10,4

Збільшення доходів місцевих бюджетів (без урахування трансфертів) показано у табл. 1.6. Цей показник у 2018 р. збільшився на 441,9 млрд грн порівняно з 2015 р.

Водночас спостерігається змінювана тенденція щодо рівня фіскальної децентралізації. Так, частка доходів місцевих бюджетів України (без урахування офіційних трансфертів) у ВВП за період 2013 – 2018 рр. постійно коливалася (у 2018 р. 15,8 % від ВВП, у 2017 р. – 16,83).

Таблиця 1.6

Доходи місцевих бюджетів за 2013 – 2018 рр. без урахування міжбюджетних трансфертів, млн грн (складено автором за даними [129])

Області	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька	2 825	3 111,3	3 790,5	5 651,4	8 225,0	9 234,6
Волинська	1 452,2	1 590,3	2 209,0	3 092,3	4 726,1	5 008,8
Дніпропетровська	10 137,4	11 030,3	13 203,4	17 944,7	23 266,4	27 745,7
Донецька	12 455,1	9 651,9	7 093,2	8 764,6	11 944,9	12 959,4
Житомирська	2 171,6	2 358,5	2 765,2	4 021,7	5 695,8	6 610,3

1	2	3	4	5	6	7
Закарпатська	1 461,0	1 580,1	20 171,1	3 106,9	4 608,8	5 120,8
Запорізька	4 452,1	4 652,4	5 602,2	8 678,0	10 879,0	12 507,2
Івано-Франківська	1 929,5	2 028,8	2 571,2	3 662,6	5 071,1	5 894,1
Київська	4 716,0	4 833,6	6 141,9	9 224,0	13 762,5	14 645,3
Кіровоградська	1 886,0	2 042,2	2 419,0	3 564,1	4 902,6	5 634,4
Луганська	4 456,7	3 306,1	2 163,6	2 479,1	3 163,4	3 437,5
Львівська	4 455,4	4 840,2	6 415,5	9 956,4	13 310,4	15 101,6
Миколаївська	2 289,0	2 415,4	2 943,0	4 338,9	5 812,1	6 433,2
Одеська	5 209,6	5 607,5	6 940,5	10 763,3	15 998,7	17 279,7
Полтавська	3 867,9	3 911,4	4 822,9	6 931,4	9 359,9	11 499,8
Рівненська	1 789,2	1 876,4	2 208,4	3 122,5	4 621,0	5 423,4
Сумська	2 223,3	2 290,1	2 718,5	3 998,9	5 664,0	6 357,7
Тернопільська	1 360,5	1 403,4	1 860,9	2 571,6	3 623,3	4 316,4
Харківська	6 439,1	6 568,0	7 872,4	11 305,6	15 070,0	18 134,8
Херсонська	1 700,6	1 827,4	2 273,1	3 299,8	4 502,1	5 186,2
Хмельницька	2 232,1	2 334,9	2 933,7	4 169,8	5 822,2	6 700,1
Черкаська	2 498,0	2 582,2	3 193,4	4 650,6	6 329,5	7 151,0
Чернівецька	1 284,9	1 244,8	1 656,0	2 529,9	3 116,5	3 498,7
Чернігівська	1 823,6	1 992,0	2 433,6	3 651,3	5 016,6	5 776,9
Усього	105 171,1	101 101,0	120 480,2	366 143,0	502 098,0	562 421,8

Узагальнені позитивні та негативні ефекти від проведення децентралізованих реформ в Україні подані в табл. 1.7.

Можна констатувати, що зміни бюджетного та податкового законодавства посилили навантаження на місцеві бюджети, тоді як достатніх податкових інструментів, які б дозволили його компенсувати, не було запроваджено. Відсутність дієвих і ефективних інструментів поповнення бюджетів викликала необхідність збільшення сум трансфертів із бюджету центрального рівня, що знижує податкову автономію місцевих бюджетів.

Таблиця 1.7

Результати проведення децентралізованих реформ в Україні

Позитивні зрушення	Негативний ефект
1	2
Введення механізму горизонтального вирівнювання бюджетів – базової, реверсної дотації	Значне збільшення трансфертної залежності місцевих бюджетів

1	2
Збільшення надходжень місцевих податків за рахунок упровадження змін до Податкового кодексу. Найбільш вагомі зрушення: введено акцизний податок із роздрібного продажу, розширено базу оподаткування нерухомого майна, екологічного податку	Передання частки надходжень ПДФО до Державного бюджету, що призвело до зростання залежності місцевих бюджетів від Державного
Збільшення частки видатків місцевих бюджетів на виконання самоврядних повноважень	Скорочення частки податкових надходжень у місцевих бюджетах
Запроваджено нові субвенції з Державного бюджету до місцевих – освітню та медичну, а також субвенцію на підготовку робітничих кадрів	Зниження конкурентного середовища на різних рівнях місцевої влади

Реформи фіскальної децентралізації України не дали значних позитивних зрушень, сукупно набувши негативного ефекту. Система міжбюджетного вирівнювання, яка б мала підвищувати збалансованість місцевих бюджетів, майже не діє, оскільки для неї характерне значне зростання показника трансфертної залежності бюджетів та як наслідок – фінансова залежність від уряду. Збільшення доходів місцевих бюджетів за рахунок підвищення частки місцевих податків викликане саме зростанням частки трансфертів від центрального бюджету.

Упровадження фіскальної децентралізації має не меті створення конкурентного середовища різних рівнів місцевої влади, посилення фінансової самостійності громад і регіонів, формування ефективної системи вирівнювання бюджетів. Проте ці проблеми залишаються не розв'язаними. Для покращення ситуації з реалізацією напрямів децентралізації пропонуються рекомендації щодо змін у бюджетному та податковому законодавстві (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Рекомендації до внесення змін до бюджетного та податкового законодавства

Предмет внесення змін	Податкове законодавство	Бюджетне законодавство
1	2	3
Податок на доходи фізичних осіб	Доцільним є повернення податку до місцевих бюджетів. Іншим варіантом розподілу надходжень податку між бюджетами можна вважати запровадження прогресивної шкали оподаткування	

1	2	3
	Наведені зміни приведуть до створення інтенсивної податкової конкуренції між регіонами, що дасть змогу самостійно забезпечувати бюджети фінансовими ресурсами та стимулювати надходження інвестицій	
Податок на прибуток підприємств	Внесення зміни до п. 64.7 Податкового кодексу України, а саме – дозволити підприємствам, що занесені до Реєстру великих платників податків, сплачувати податок на прибуток підприємств до місцевих бюджетів за місцем ведення підприємством основної господарської діяльності. Такий механізм має привести до зменшення негативного впливу необґрунтованого передання податку від обласних бюджетів до бюджетів міст	Запровадження зарахування близько 60 % податку на прибуток до місцевих бюджетів, що суттєво покращить фінансову спроможність регіонів. Зростання частки податку на прибуток у місцевих бюджетах має зменшити обсяг трансфертів з центрального бюджету
Податок на майно (у частині плати за землю)	Ввести прогресивну шкалу оподаткування на державному рівні залежно від регіонів, оскільки наявна проблема нерівномірної нормативно-грошової оцінки землі населених пунктів. Такі зміни приведуть до збільшення податкових надходжень від плати за землю	У міжбюджетному вирівнюванні необхідно враховувати неоднорідність земельних ресурсів на території країни. Запровадження індикатора оцінки земельних ресурсів приведе до більш ефективного механізму вирівнювання бюджетів

Стратегічними орієнтирами податкової політики на регіональному рівні мають стати:

розроблення та реалізація Стратегії податкової політики регіонів, яка має бути прийнята після затвердження Стратегії податкової політики держави;

запровадження принципу фіскальної (податкової) децентралізації в структуру податкового законодавства;

надання регіонам права (за згодою Верховної Ради України) впроваджувати регіональні надбавки до чинних ставок загальнодержавних податків, які надходять до місцевих бюджетів, з урахуванням потреб регіонів у фінансових ресурсах і показниками соціально-економічного розвитку регіонів;

надання регіонам права (за згодою Верховної Ради України) впроваджувати місцеві податки та збори з урахуванням потреб регіонів у фінансових ресурсах і показників соціально-економічного розвитку регіонів.

Реалізація таких орієнтирів має дозволити регіонам отримувати додаткові доходи.

1.3. Податкова політика та її вплив на економічне зростання регіонів

Науково обґрунтована податкова політика, яка враховує економічний стан окремих регіонів, є необхідним важелем для задовільнення основних потреб суспільства. Між тим чинна податкова система України недостатньо враховує особливості оподаткування окремих регіонів залежно від їх економічного стану. Це призводить до диспропорцій в конкурентних засадах суб'єктів господарювання та негативно впливає на економіку. З огляду на це особливого значення набуває дослідження напрямів впливу податкової політики на економічне зростання регіонів.

Фахівці підкреслюють, що податкова політика держави впливає як на макро-, так і на мікроекономічний рівень. Розглядаючи напрями вдосконалення податкової політики в Україні через реформування системи оподаткування, науковці наголошують, що через систему оподаткування здійснюється податкова політика, яка визначає характер і мету податкової системи. Податкова політика на макрорівні формує управлінські рішення, заходи, відносини, акти, дії держави в сфері податків. Систематизацію підходів щодо тлумачення дефініції «податкова політика» наведено в табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Систематизація дефініції «податкова політика»

Формулювання дефініції «податкова політика»	Ключова ознака	Автори
1	2	3
Сукупність управлінських рішень у сфері податкового планування, регулювання та контролю, прийнятих вищим керівництвом країни	Сукупність рішень	Юткіна Т. [127, с. 211]
Сукупність заходів, застосовуваних державою і спрямованих на стимулювання економіки до зростання, досягнення високих фінансових результатів у частині формування бюджетних доходів з одночасним дотриманням інтересів організацій та громадян – платників податків	Сукупність заходів	Кучеров І. [54, с. 24]
Сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави з формування податкової системи країни з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів		Пансков В. [76, с. 39–40]

Закінчення табл. 1.9

1	2	3
Сукупність заходів держави щодо впровадження системи податків і конкретних форм і методів її справляння, що відповідають конкретним історичним умовам і враховують традиції і менталітет нації		Дікань Л., Воїнова Т. [28, с. 107]
Система заходів, проведених державою в сфері податків		Азріліян А. [3, с. 593]
Система актів і заходів, проведених державою у сфері податків і спрямованих на реалізацію певних завдань, поставлених перед суспільством	Система актів і заходів	Зазвонова Л., Фомін Ф. [35, с. 69]
Певна система дій та відповідних економічних, правових та організаційних заходів держави у сфері податків та оподаткування		Дікань Л., Воїнова Т. [29, с. 41]
Система відносин, що складаються між платником податку та державою; стратегія їх дій у різних умовах господарювання та економічних систем	Система відносин	Литвиненко Я. [56, с. 4], Карасьов М. [40, с. 10]
Комплекс заходів держави в сфері податків, спрямований на досягнення певних цілей	Комплекс заходів	Врублевська О., Романовський М. [108, с. 28]
Діяльність держави в сфері встановлення і стягнення податків для забезпечення сталої фінансової бази держави, яка необхідна для виконання функцій, делегованих їй суспільством	Діяльність держави	Іванова Т., Клименко І., Островерха Р., Сердюк Н., Ясинецька Н. [117, с. 11]
Діяльність держави в сфері оподаткування: встановлення видів і співвідношення податків; визначення платників і підходів до них (уніфікований чи диференційований); встановлення ставок оподаткування; надання податкових пільг тощо		Терещенко С. [118, с. 36]

Отже, із наведеної в табл. 1.9 систематизації видно, що підходи науковців стосовно формулювання дефініції «податкова політика» суттєво відрізняються. Зокрема, домінує підхід, що характеризує термін як сукупність рішень і заходів, якого дотримуються Т. Юткіна, І. Кучеров, В. Пансков, Я. Литвиненко, М. Карасьов, Л. Дікань, Т. Воїнова.

Проте такий підхід не в повній мірі відображає сутність цієї дефініції, оскільки сукупність – це множина елементів, що мають певні загальні

властивості, істотні для їх характеристики, проте не обов'язково є системними [3, с. 825].

Між тим для досягнення ефективних результатів заходи та рішення, які здійснюються в сфері податкової політики, повинні мати саме системний характер.

Водночас вбачається недоцільним розуміти під дефініцією «податкова політика» комплекс заходів, як пропонують вважати М. Романовський та О. Врублевська, або діяльність держави, до якого схиляється більшість авторів, зокрема, В. Федосов, Н. Ясинецька, С. Львовчкін, Р. Островерха, Н. Сердюк, Т. Іванова, І. Клименко.

Визначення розглядуваної дефініції за ключовими ознаками «система актів і заходів», «система дій та заходів» або «система заходів» вважається більш виправданим. Дефініція «система» означає: множину елементів, які знаходяться в відносинах і зв'язках між собою і, взаємодіючи, становлять цілісне утворення [3, с. 804].

Тільки на підставі системного взаємозв'язку всіх елементів, які складають податкову політику, можна найбільш ефективно визначити цей термін. У зв'язку з цим виправданим є запропонований Ю. Івановим, А. Крисоватим, А. Кізімою, В. Карповою розгляд податкової політики держави як системи заходів, що проводяться державою в сфері оподаткування і відображають спрямованість і ступінь державного втручання в економіку [87, с. 29]. Як слушно зазначають ці автори, вектор державного втручання в економіку в сфері оподаткування визначається функціями податків (податкової системи), до яких насамперед відносять фіскальну та розподільчо-регуляторну функцію [87, с. 30].

Ступінь державного втручання в економіку визначається типом податкової політики, в якому зазвичай виокремлюють: високий, низький, істотний рівень оподаткування [108]. У свою чергу, тип податкової політики залежить: від обраної моделі економічного розвитку держави (ліберальна або соціально-орієнтована модель) [64]; типу бюджетної політики (бюджет за можливостями та бюджет за потребами) [51].

В узагальненому вигляді складові дефініції «податкова політика» наведено на рис. 1.6. Як бачимо з рис. 1.6 реалізація податкової політики здійснюється через податковий механізм, що є складовою державного податкового менеджменту. Податковий механізм науковці характеризують як систему форм і методів управління податковою системою з метою реалізації податкової політики [42, с. 46].



Рис. 1.6. Складові дефініції «податкова політика»

Фахівці по-різному визначають дефініцію «податковий менеджмент», погоджуючись тільки в тому, що податковий менеджмент є процесом управління [39; 42; 65]. Систематизацію дефініцій «податковий менеджмент» наведено в табл. 1.10.

Аналіз наведених в табл. 1.10 підходів свідчить про те, що вони суттєво відрізняються. Зокрема, під дефініцією «податковий менеджмент» науковці розуміють процес впливу, процес управління, механізм, систему принципів і методів реалізації управлінських рішень і поєднання двох підсистем. Отже, можна виділити процесний та системний підходи щодо визначення цього терміну.

Таблиця 1.10

Систематизація дефініції «податковий менеджмент»

Формулювання терміну «податковий менеджмент»	Ключова ознака	Автори
1	2	3
Цілеспрямований процес впливу на податки та оподаткування для досягнення визначених економічних, фінансових і соціальних результатів	Процес впливу	Замятін Б. [65, с. 15, 24]

1	2	3
Процес впливу податками й оподаткуванням на поведінку суб'єктів господарювання і населення за допомогою податкового адміністрування і здійснення податкового планування, податкового регулювання і податкового контролю з метою оптимального й ефективного економічного та соціального розвитку суспільства		
Процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики	Процес управління	Ісаншина Г. [39, с. 8]
Механізм, убудований в податкову систему: функціонує за об'єктивними законами саморозвитку ринкової економіки, з обмеженням державного регулювання	Механізм	Скворцов Н. [111, с. 29]
Система принципів і методів розроблення та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням	Система принципів і методів реалізації управлінських рішень	Литвиненко Я. [56, с. 49]
Податковий менеджмент складається з керівної підсистеми – податкового механізму та керованої підсистеми – оподаткування	Поєднання двох підсистем	Карпова В. [43, с. 46]

Водночас слід виходити з того, що термін «управління» означає: керівництво, напрям будь-якої діяльності;

процес планування, організації, мотивації і контролю, необхідний для того, щоб сформулювати та досягти цілі організації [3, с. 940]. З огляду на це вважається слушним застосування в формулюванні дефініції «податковий менеджмент» процесного підходу.

Проте системний підхід більш точно характеризує сутність податкового менеджменту, оскільки дозволяє в його змістовній характеристиці визначити всі ключові ознаки цієї дефініції.

У будь-якому із наведених підходів (процесному або системному) слід виділити суб'єкт та об'єкт управління. Під суб'єктами державного податкового менеджменту фахівці зазвичай розуміють державу в особі її уповноважених органів [107, с. 31]. Відносно визначення об'єкта управління

погляди фахівців розходяться, і до нього відносять: податки та оподаткування (Є. Замятін), податкову систему (Г. Ісаншина), оподаткування (В. Карпова).

Деякі автори висловлюють думку [65, с. 18], що формулювання предмета й об'єкта податкового менеджменту має базуватися на:

звуженому трактуванні, згідно з яким об'єктом є сукупність відносин, які виникають з приводу організації та здійснення податкових платежів;

розширеному трактуванні, який передбачає віднесення до об'єкта податкового менеджменту різні за характером і складом відносини, що виникають у суспільстві з приводу організації та здійснення цих економічних процесів на різних рівнях оподаткування.

Між тим слід погодитися з Ю. Івановим, А. Крисоватим, А. Кізимою, В. Карповою [87, с. 33] у тому, що в системному підході за об'єкт управління державного податкового менеджменту можна прийняти податкову систему держави, вплив на яку досягається через прийняття уповноваженими органами правових актів у сфері оподаткування.

Під податковою системою, звичайно, розуміють сукупність установленої у країні системи оподаткування, елементів її функціонування та контролю за дотриманням податкового законодавства [36, с. 101]. Згідно з п. 6.3 Податкового кодексу України [173] податкова система України – це сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку. Отже, податкова система держави містить певні складові, встановлені законодавчими актами (рис. 1.7).

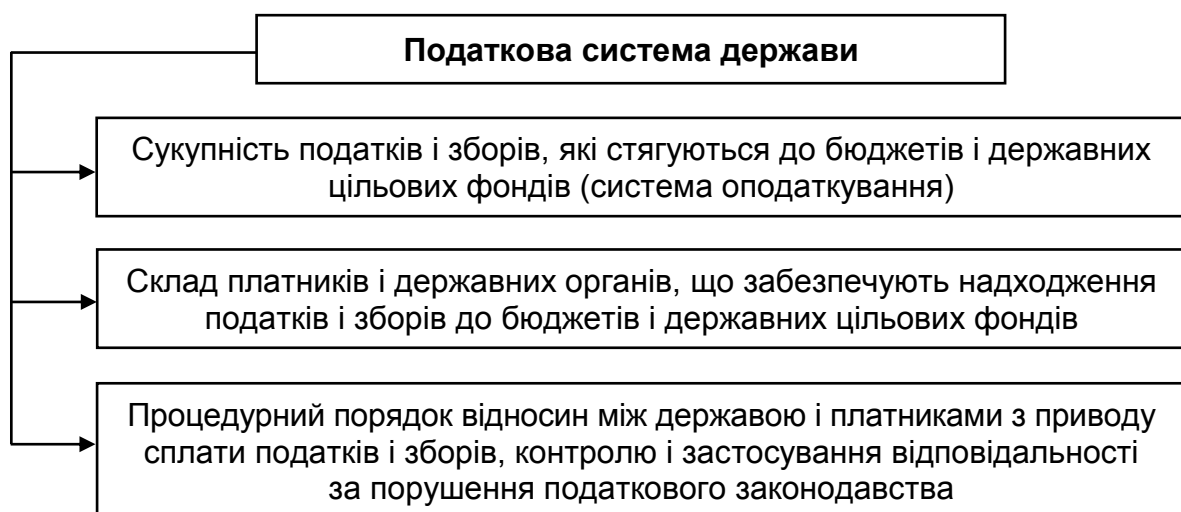


Рис. 1.7. Складові податкової системи держави

Вли́в на податкову систему держави в процесі реалізації державного податкового менеджменту здійснюється через податковий механізм, під яким автори розуміють систему форм і методів управління податковою системою з метою реалізації податкової політики [42, с. 46].

Як слушно зауважують Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізіма, В. Карпова [87, с. 33], правове та організаційне забезпечення створення та функціонування податкової системи держави є предметом державного податкового менеджменту.

Слід також погодитися з цими авторами в тому, що державний податковий менеджмент доцільно визначити як процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики (рис. 1.8).

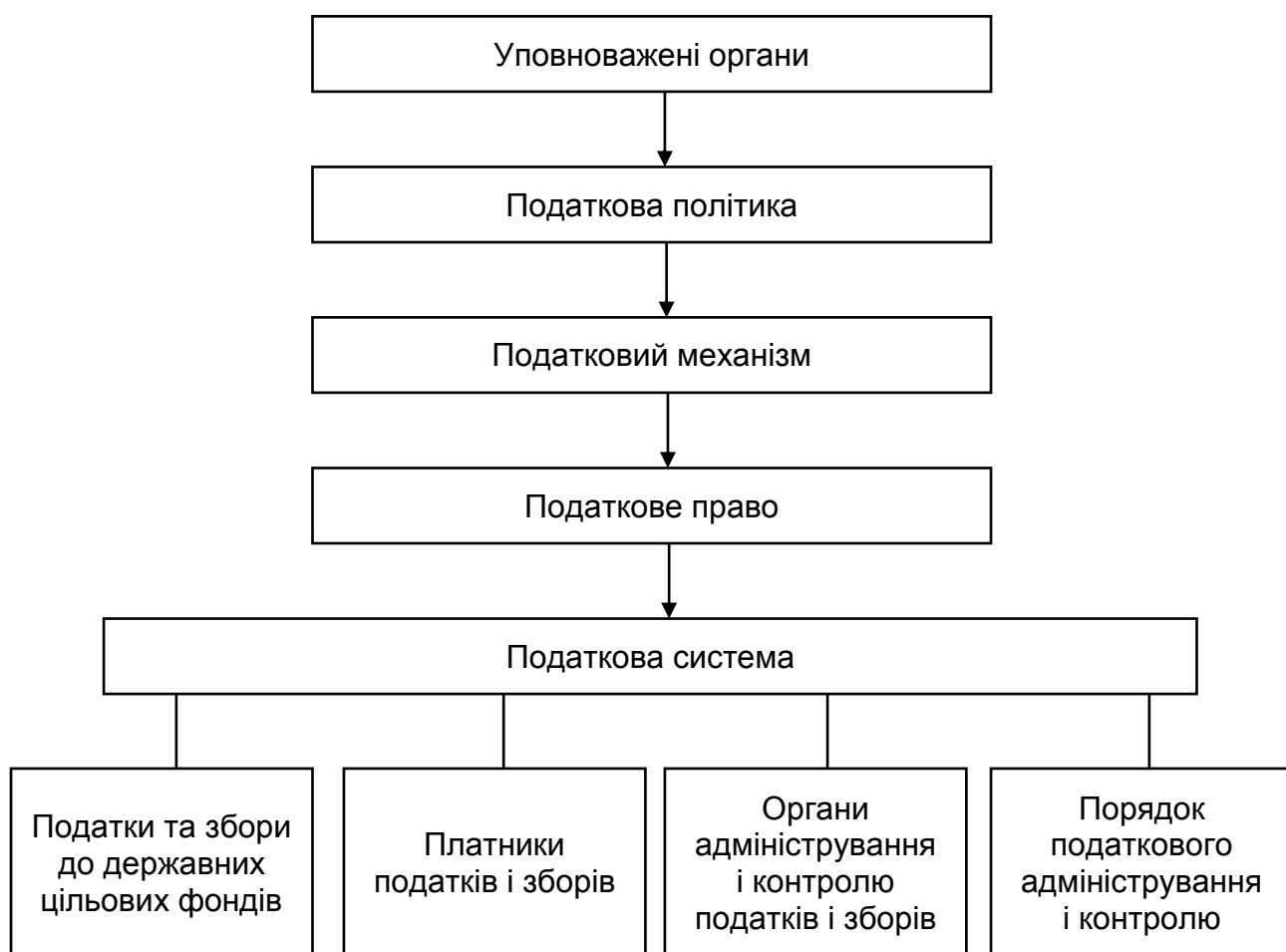


Рис. 1.8. **Складові державного податкового менеджменту** [87, с. 27]

З рис. 1.8 можна побачити, що уповноважені органи ухвалюють рішення щодо вибору податкової політики, яка реалізується через податковий механізм.

В Україні до уповноважених органів, які встановлюють і затверджують законодавчі акти в сфері оподаткування, належать передусім Верховна Рада та Президент України. У свою чергу, важелями впливу податкового механізму на податкову систему є податкове право, під яким розуміють сукупність нормативних актів, що регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування [87, с. 33].

Для аналізу впливу податкової політики на економічне зростання регіонів слід визначити змістовність дефініції «регіон», щодо якої науковці не мають одностайної думки (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

Систематизація дефініції «регіон»

Формулювання дефініції «регіон»	Ключова ознака	Автори
1	2	3
Адміністративно-відокремлена територія України з особливостями природно-географічного розташування та економіко-географічного статусу, набутою економічною структурою і системою розселення, а також системою факторів обмеження його виробничого потенціалу	Адміністративно відокремлена територія	Долішній М. [30, с. 7]
Територія, що характеризується об'єктивно притаманною їй цілісністю, єдністю та взаємопов'язаністю складових	Територія	Алаєв Е. [4, с. 350]
Господарська територія, що виділяється всередині країни своїм економіко-географічним положенням, природними та трудовими ресурсами, спеціалізацією і структурою господарства, спільністю екологічних, демографічних та інших проблем, своєю роллю в територіальному розподілі праці	Господарська територія	Симоненко В. [110, с. 27]
«Відкрита» територіально цілісна й адміністративно визначена частина країни, яка поєднує населення, господарство, природу та відзначається певною виробничою спеціалізацією, більш тісними внутрішніми, ніж зовнішніми, зв'язками та спільністю суспільно-територіальних властивостей	Територіальна й адміністративна частина країни	Тарангул Л. [116, с. 15]

1	2	3
Адміністративно та територіально визначена частина країни, для якої характерні економіко-географічне розташування, природні та трудові ресурси, виробнича, соціально-культурна спеціалізація і система внутрішньодержавних і зовнішніх зв'язків	Територіальна й адміністративна частина країни	Крисоватий А., Герчаківський С. [107, с. 15]

Аналіз даних табл. 1.11 свідчить про те, що більшість авторів отожднює поняття «регіон» і «територія» (Є. Алаєв, В. Симоненко, М. Долішній). З цим не погоджується Л. Тарангул [116, с. 14], яка висловлює думку, що за такого підходу регіон не може виступати об'єктом територіального управління.

Однак, урахувуючи різнобічність сфери застосування дефініції «регіон», вважається можливим її формулювання і на основі терміну «територія», з чим погоджуються А. Крисоватий, С. Герчаківський [107, с. 12]. Для цілей реалізації податкової політики найбільш доречним є трактування, запропоноване саме цими авторами.

Слід погодитися з Л. Тарангул [116, с. 16] у тому, що завдяки багатofункціональності та з позицій системного підходу категорію слід трактувати і як складну територіальну підсистему економічної системи країни в цілому, і як сукупність підсистем нижчого територіального рівня (зокрема низових адміністративних районів). Автор також зауважує, що в умовах значної територіальної диференціації природних, соціальних, економічних, історичних та інших умов країни будь-який регіон виступає у ролі певних територіально-індивідуалізованих суспільно-природних властивостей.

Отже, можна дійти висновку, що на регіон, як на окрему адміністративно та територіально визначену частину країни, розповсюджуються загальні принципи та методи реалізації податкової політики держави. Між тим, для досягнення ефективного результату податкова політика повинна бути диференційованою та враховувати певні особливості економіко-географічного розташування, природних і трудових ресурсів, виробничу, соціально-культурну спеціалізацію і систему внутрішньодержавних і зовнішніх зв'язків.

Розділ 2. Митна політика України в контексті інтеграційних трансформацій

2.1. Напрями розвитку регіональної митно-податкової політики

Розвиток регіональної митно-податкової політики має важливе значення для економіки держави, оскільки податкові надходження забезпечують окремі регіони. В умовах економічної та політичної кризи, яку спричинила пандемія, необхідність розвитку регіональної податкової політики підсилюється, адже певні регіони, які найбільше постраждали від кризи, потребують додаткової підтримки, в тому числі за рахунок зваженої податкової політики.

Як зазначає С. Артоболевський [6], регіональна політика як продукт розвитку суспільства виникає, коли держава відчуває свою відповідальність за всю територію країни, включаючи її кризові регіони. Західні вчені вважають, що підтримка розвитку відсталих регіонів є пріоритетною у регіональній політиці будь-якої країни. Такий підхід реалізується у Європейському Союзі, у складі основних структур якого працює Комітет регіонів [116, с. 20].

Проблемам, пов'язаним із запровадженням регіональної політики розвитку в Україні, присвячено публікації М. Долішнього [30], С. Дорогунцова [96], А. Крисоватого [107], В. Павлова [73], Б. Данилишина [24], В. Поповкіна [86], М. Чумаченка [123] та інших. Між тим є низка проблемних питань, які потребують пильної уваги. Одна з них полягає в тому, що серед науковців відсутня єдність поглядів щодо визначення дефініції «регіональна податкова політика», її цілей та завдань. Це не сприяє формулюванню на законодавчому рівні зваженої регіональної податкової політики, що потребує визначення її теоретичних засад.

Серед запропонованих науковцями дефініцій регіональної податкової політики заслуговує на увагу підхід Л. Тарангул, яка визначає її як «систему заходів щодо вдосконалення оподаткування, спрямованих на забезпечення інтересів держави щодо регіонів і внутрішніх інтересів самих регіонів та охоплює діяльність як державних, так і місцевих органів влади у податковій сфері» [116, с. 79].

А. Крисоватий та С. Герчаківський [107, с. 18] вважають, що регіональна фіскальна політика за своєю економічною сутністю є складовою регіональної фінансової політики та виступає її стрижнем, що потребує розроблення та реалізації її як самостійного інструменту впливу держави на процеси комплексного та збалансованого розвитку її територій.

Проте слід зауважити, що як така податкова політика держави і її складова регіонального характеру мають єдині теоретичні засади формування. Отже, регіональну податкову політику можна охарактеризувати як компонент системи заходів, що проводяться державою в сфері оподаткування, які відображають спрямованість і ступінь державного втручання в економіку з урахуванням особливостей окремого регіону.

Як зазначалося, для цілей реалізації податкової політики доречним вважається застосування дефініції «регіон», запропонованої А. Крисоватим і С. Герчаківським. У їх трактуванні під регіоном слід розуміти адміністративно та територіально визначену частину країни, для якої характерні економіко-географічне розташування, природні та трудові ресурси, виробнича, соціально-культурна спеціалізація і система внутрішньодержавних і зовнішніх зв'язків [107, с. 15].

Проте виникають певні проблеми, пов'язані з визначенням адміністративно-територіальних рівнів реалізації регіональної податкової політики. Можна погодитися з А. Крисоватим і С. Герчаківським у тому, що для розв'язання цієї проблеми доцільно скористатися досвідом європейських стандартів, згідно з якими територіальні одиниці визначаються відповідно до територіальної класифікації NUTS (*Nomenclature des unitees territoriales statistiques*).

Ієрархія територіальних одиниць NUTS є п'ятирівневою. В Україні рівнями регіональної податкової політики з врахуванням NUTS можуть бути [107, с. 20]:

- 1) область – первинний, базовий рівень територіальної організації – NUTS 2;
- 2) адміністративний район – вторинний рівень – NUTS 3;
- 3) рівень територіальних громад – NUTS 5.

В основу регіональної податкової політики закладено принципи, що притаманні податковій політиці держави, адже через реалізацію регіональної податкової політики досягаються стратегічні цілі щодо розвитку як окремих регіонів, так і держави в цілому.

Принципи розроблення оптимальної податкової політики розглядалися ще В. Петті в «Трактаті про податки та збори» (1662 р.) [80]. У подальшому ці проблеми аналізував А. Сміт у праці «Дослідження природи та причини багатства народів» (1776 р.) [112]. Згодом вченими був розроблений ряд теорій, проте не існує єдиної, істинно правильної теорії економічного регулювання. Зокрема, в багатьох зарубіжних країнах застосовують поєднання кейнсіанської теорії з різними варіаціями, теорії економіки пропозиції та монетаризму [64, с. 57].

Ці проблеми впливають і на визначення принципів податкової політики. Наприклад, не всі науковці погоджуються з виділенням принципу рівності в оподаткуванні, зазначаючи, що цей принцип викликає ефект дестимулювання господарської діяльності платників податків [27].

У п. 4.1 Податкового кодексу України [173] встановлено принципи побудови податкового законодавства, які необхідно враховувати у процесі формування податкової системи (рис. 2.1).

Слід зазначити, що не всі вказані на рис. 2.1 принципи побудови податкового законодавства за ПКУ виконуються на практиці. Зокрема, розповсюдженим є порушення принципу стабільності, тому що зміни до податкового законодавства зазвичай вносять без дотримання шестимісячного терміну до початку нового бюджетного періоду. До того ж в законодавчі акти постійно вносять численні зміни (наприклад, у Податковий кодекс України за 2010 – 2020 рр. було внесено близько 170 змін). Зрозуміло, що така ситуація вкрай негативно впливає на податкові надходження до бюджету й економіку країни.

Фахівці звертають увагу на нерівність податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні. Зокрема, за дослідженнями А. Соколовської [114, с. 313], найвищий рівень податкового тягаря в Україні несуть рентабельні підприємства, які працюють на ринкових засадах, не мають податкових пільг і своєчасно та в повному обсязі сплачують обов'язкові платежі до бюджету та позабюджетних фондів. Водночас в Україні існує великий сектор «тіньової» економіки, значна кількість підприємств користується пільгами або застосовує спрощену систему з пониженими ставками оподаткування.

Це призводить до зниження рівня податкової культури, оскільки сумлінні платники забезпечують податкові надходження до бюджету, розуміючи водночас, що є підприємці, які взагалі не сплачують податки.



Рис. 2.1. Принципи побудови податкового законодавства за ПКУ

Вважається слушним підхід, запропонований Ю. Івановим, А. Крисоватим, О. Десятнюк [36, с. 101–109], які розширили принципи оптимальної податкової системи (рис. 2.2).

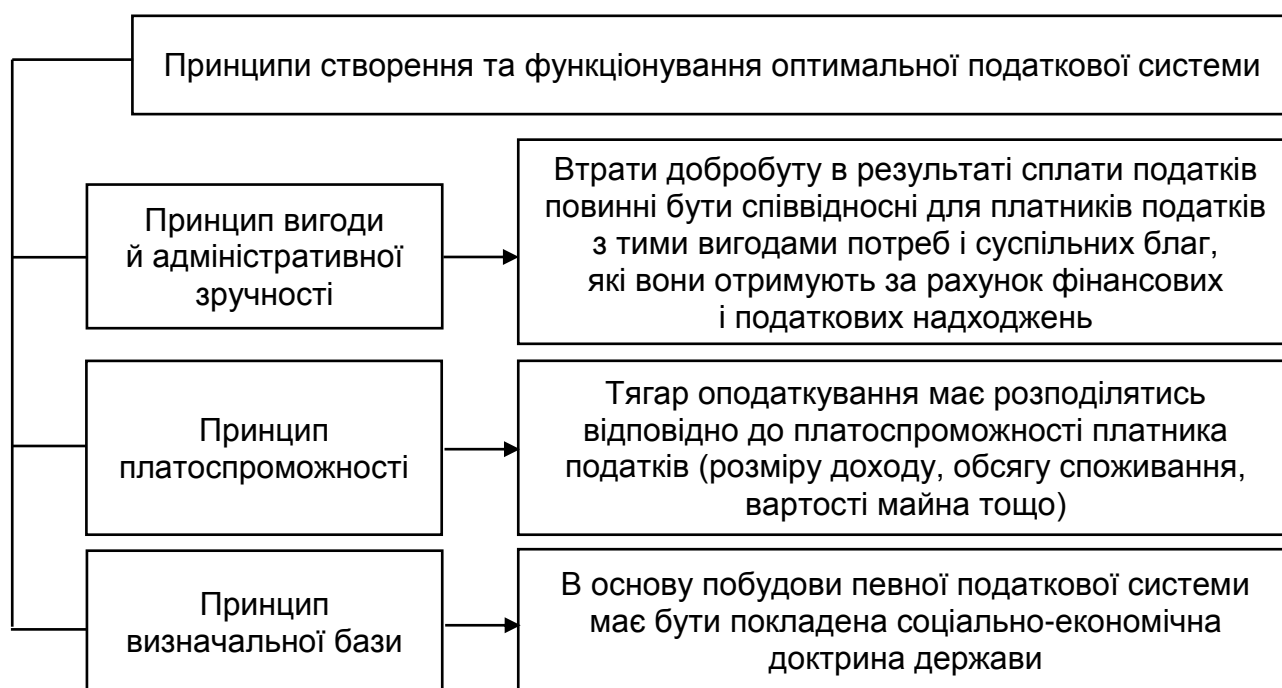


Рис. 2.2. Принципи створення та функціонування оптимальної податкової системи [36, с. 101–109]

Серед наведених на рис. 2.2 принципів на особливу увагу заслуговує принцип визначальної бази, згідно з яким в основу побудови певної податкової системи має бути покладена соціально-економічна доктрина держави.

Дослідження щодо відповідності типів і моделей податкової політики було здійснено І. Майбуровим (рис. 2.3) [66, с. 37].

З рис. 2.3 можна побачити, що оптимальною є політика розумних податків, яка передбачає балансування фіскальної (середнє податкове навантаження) та регулятивної функції (пріоритетної галузі та видів діяльності).

Саме цю політику доцільно застосувати і для реалізації регіональної податкової політики, оскільки вона дозволяє збалансувати пріоритетні галузі та види діяльності стосовно кожного регіону країни.

Проте, як слушно зазначає І. Майбуров [66, с. 37], частіше за все вказані типи та моделі політики використовуються не в чистому вигляді, в різних варіантах поєднання. Залежно від пріоритетних цілей, типу

та моделей використовують ті або інші методи податкової політики та певний інструментарій податкового регулювання. Такі методи й інструменти держава обирає, спираючись на цілі та завдання податкової політики, тому важливо їх виокремити стосовно регіональної податкової політики.

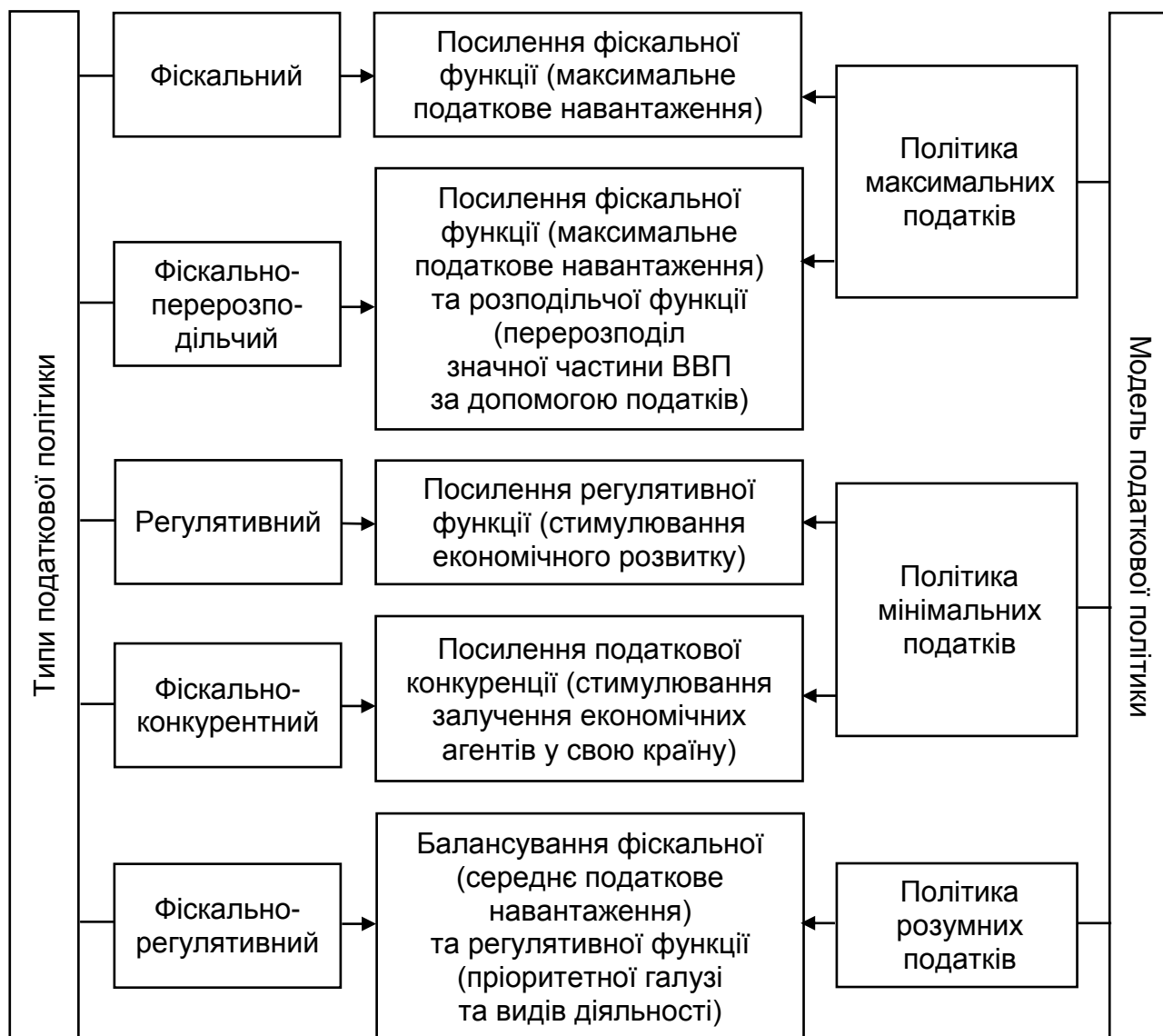


Рис. 2.3. **Відповідність типів та моделей податкової політики**
[66, с. 37]

Науковці по-різному виділяють цілі регіональної податкової політики (табл. 2.1). Аналіз даних табл. 2.1 свідчить про те, що одностайно до цілей регіональної податкової політики фахівці відносять зближення рівнів соціально-економічного розвитку в регіонах. Щодо визначення

інших цілей погляди науковців дещо відрізняються. Л. Тарангул [116, с. 79] характеризує цілі скоріше на основі податкової політики держави.

Таблиця 2.1

Аналіз підходів щодо визначення цілей регіональної податкової політики

Автори	Цілі регіональної податкової політики
Тарангул Л. [116, с. 79]	Зближення рівнів соціально-економічного розвитку
	Підтримка вітчизняного виробника, укріплення його позицій на внутрішньому та зовнішньому ринках
	Податкове стимулювання не тільки експорто-орієнтованих, але й імпортозамінювальних виробництв
	Сприяння активізації інвестиційних ресурсів
	Забезпечення територіальної справедливості оподаткування
	Податкове стимулювання галузей соціальної сфери, які забезпечують покращання якості життя населення
	Зміцнення фінансових основ місцевого самоврядування та забезпечення їх фінансової самостійності
Крисоватий А., Герчаківський С. [107, с. 18]	Зближення за допомогою податкового інструментарію рівнів соціально-економічного розвитку окремих територій
	Створення позитивного податкового клімату для комплексного розвитку депресивних територій
	Надання фінансової допомоги територіям, податкові потенціали яких є такими, що не дають змоги отримати достатні ресурси для виконання визначених функцій та обов'язків
	Забезпечення комплексного (економічного, соціального, екологічного) розвитку окремих територіальних утворень
	Створення умов для ефективного та раціонального використання природних і ресурсних можливостей територій тощо

Водночас А. Крисоватий та С. Герчаківський [107, с. 18] формулюють цілі, саме враховуючи специфіку функціонування регіонів. Обидва підходи мають право на існування, проте слід зазначити, що формулювання цілей регіональної податкової політики слід здійснювати після визначення пріоритетів держави щодо:

реалізації загальної податкової політики держави;

стимулювання діяльності окремих регіонів з використанням інструментарію податкової політики.

Можна погодитись з Л. Тарангул у тому, що для сталого соціально, економічно й екологічно збалансованого розвитку будь-якого регіону важливе забезпечення саме такої системи оподаткування, за якої з регіону вилучалися б тільки «зайві» гроші. Тобто планові податконадходження мають відповідати податкоспроможності, яка залежить від численних природних і соціально-економічних властивостей регіону та формується під впливом різноманітних об'єктивних і суб'єктивних внутрішніх і зовнішніх факторів [116, с. 80]. Слушною вважається і пропозиція щодо визначення кроків, які необхідно здійснити для досягнення розвитку регіонів за рахунок податкової політики (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Кроки розвитку регіональної податкової політики

На рис. 2.4 наведені вектори розвитку регіональної податкової політики, щодо яких Л. Тарангул [116, с. 85] формулює основні напрями державного регулювання у сфері забезпечення фінансової стійкості регіону. Дещо по-іншому визначають пріоритети використання податкового інструментарію як сукупності фіскальних важелів впливу на фінансове забезпечення розвитку територій А. Крисоватий та С. Герчаківський [107, с. 27], але між цими підходами є певні зв'язки (табл. 2.2).

Аналіз підходів щодо напрямів державного регулювання регіону

Підхід Л. Тарангул [116, с. 85]	Підхід А. Крисоватого та С. Герчаківського [107, с. 27]
Фінансова підтримка регіонів (бюджетні дотації, субсидії та інше), участь фінансових ресурсів держави у забезпеченні потреб регіонів	Зміцнення фінансової незалежності територіальних одиниць і підвищення зацікавленості місцевого самоврядування в адмініструванні податків
Забезпечення територіальної справедливості оподаткування з «адресною» підтримкою регіонів, міст і галузей	Досягнення справедливості як щодо податкового навантаження територій, так і в наданні податкових стимулів
Підвищення рівня дохідно-витратної збалансованості забезпечення самодостатності місцевих і регіональних бюджетів	Вирівнювання рівнів соціально-економічного й екологічного розвитку територій
Створення фінансових умов для формування вільних економічних зон у регіонах з потенціалом зростання	Використання податкового інструментарію на основі максимального врахування податкового потенціалу території
Розміщення державних замовлень на поставку продукції загальнодержавної ваги	
Забезпечення умов для залучення вітчизняних інвестицій у слаборозвинені регіони	

Як бачимо із табл. 2.2, Л. Тарангул до напрямів державного регулювання регіону відносить вирівнювання умов підприємницької діяльності у регіонах і збільшення надходжень від місцевих податків і зборів. Водночас А. Крисоватий та С. Герчаківський акцентують увагу на довгостроковості, незмінності та передбачуваності використання податкових інструментів.

Незважаючи на окремі відмінності, в цілому обидва з наведених підходів співпадають у визначенні стратегічних напрямів державного регулювання регіону. Проте слід урахувати, що ці напрями та заходи залежать від обраної моделі податкової політики держави. Для здійснення цих заходів необхідне реформування регіональної податкової політики шляхом проведення податкових реформ, які класифікують за критеріями, розглянутими в табл. 2.3.

Наведене в табл. 2.3 свідчить про те, що найбільші можливості розвитку податкової політики, зокрема регіональної, надає впровадження довгострокових реформ.

Типи податкових реформ

Типи реформи	Періоди реалізації	Мета реалізації
Короткострокова	Близько трьох років	Спрямована на реалізацію короткострокових цілей, зокрема на зменшення податкового навантаження, завдяки зниженню податкових ставок
Середньострокова	До восьми років	Дозволяє здійснити більш істотні структурні перетворення, ніж короткострокова реформа
Довгострокова	Понад вісім років	Проходить декілька етапів і дозволяє здійснити значні системні перетворення. Кожен з етапів складається з трьох основних періодів: підготовчого, періоду проведення реформи та завершального періоду

Умовний алгоритм проведення довгострокової податкової реформи наведено на рис. 2.5.

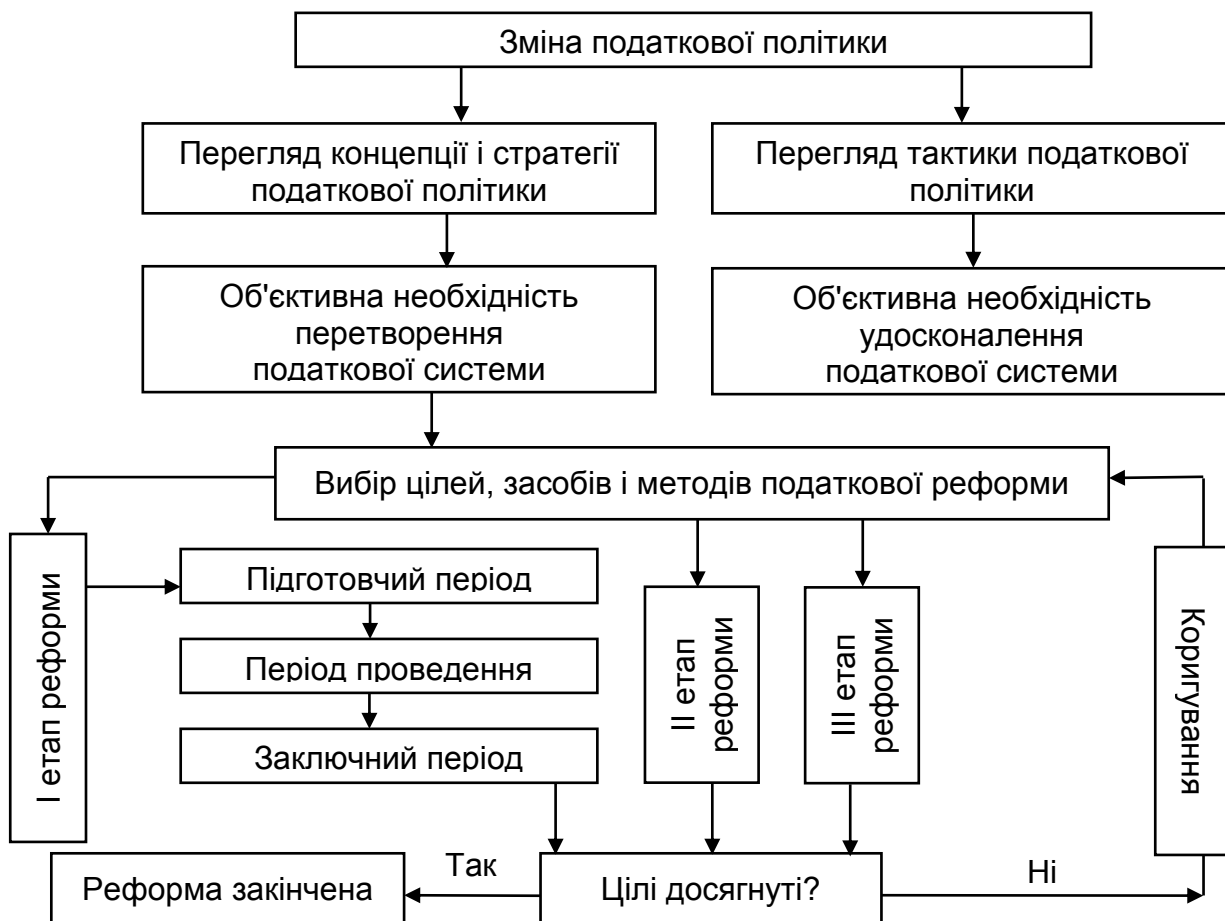


Рис. 2.5. Умовний алгоритм реалізації довгострокової податкової реформи [85, с. 69]

Ураховуючи те, що розвитку регіональної податкової політики в Україні приділяється недостатньо уваги, вважається за потрібне розробити нову стратегію податкової політики держави з урахуванням особливостей оподаткування окремих регіонів. Для цього на першому етапі необхідно встановити цілі, засоби та методи податкової реформи, після чого внести відповідні зміни у податкове законодавство, зокрема до Податкового кодексу України [173].

У процесі реалізації цієї реформи (на другому етапі) слід здійснювати постійний моніторинг впливу законодавчих змін на ключові показники економічного та соціального розвитку як окремих регіонів, так держави в цілому; за необхідності, вносити відповідні коригування до раніше передбачених заходів (третій етап податкової реформи).

Аналогічний алгоритм застосовується і в реалізації митної політики. Отже, насамперед слід чітко визначити напрями й інструменти реалізації митної та податкової політики держави та, спираючись на них, розробляти та реалізовувати регіональну митно-податкову політику.

2.2. Основні проблеми формування митної політики в регіонах України

Митна політика є тією функцією держави, яка через свої інституції і механізми сприяє або, навпаки, перешкоджає реалізації інших процесів, пов'язаних з можливістю ведення міжнародного бізнесу в Україні, реалізацією міжнародних торгових відносин зовнішньоекономічних суб'єктів, оздоровленням економічного клімату в країні, охороною і захистом прав інтелектуальної власності на кордоні тощо. Безперечно, митна політика є ототожненням і втіленням функцій політичного устрою і відображенням економічного стану в країні. Це сфера, яка наслідує досвід, що склався історично, продовжує або трансформує його.

За десятиліття митна політика зазнавала змін. Але чи були вони революційні (чи еволюційні), ефективні, чи виступали в інтересах усієї економіки або тільки окремих економічних і політичних суб'єктів, чи є вони послідовними або суперечливими?

Ознайомлення з науковими працями стосовно впливу державного регулювання на митні відносини та механізми досягнення кінцевої мети й орієнтирів митної політики слід розпочати з аналізу поглядів науковців на відносини в митній справі. І. Бережнюк, П. Пашко, Д. Приймаченко,

В. Хома, В. Царенко та багато інших намагаються надати оцінку, розглянути адміністративні й економічні інструменти та механізми регулювання, які на їх думку, є ефективними для функціонування митних органів та митної політики. Прикладено багато зусиль для опису, надання оцінки, висвітлення світового досвіду, рекомендацій щодо подальшого становлення митної справи, натомість проблеми є, і вони залишаються суттєвими.

За минуле десятиліття митна сфера тричі зазнала організаційних змін. У 2013 р. сталося об'єднання Державної митної і Державної податкової служб у Міністерство доходів і зборів; у 2014 р. створена Державна фіскальна служба, яка у 2019 р. була реорганізована з відокремленням Державної митної служби. Слід зазначити, що з 1991 до 2012 р. існувала окрема митна адміністрація; у цей час були зроблені певні позитивні кроки у міжнародному співробітництві. Проте зараз Всесвітня митна організація не має постійного представника митної адміністрації України. Крім того, з 2012 р. залишаються нереалізованими проекти технічної допомоги Європейського Союзу на облаштування пунктів пропуску через державний кордон.

Організаційні зміни, спрямовані на перетворення митних інститутів, не приводять до якісних змін в цій сфері. Пропонуємо поглянути на інституційні зміни ширше, складові інституціонального підходу. Д. Норт розглядає інститути як певні «правила гри в суспільстві, створені людиною обмежувальні рамки, які організують взаємовідносини між людьми» [69, с. 17]. У складі інститутів Д. Норт виділяє три головні елементи: формальні правила (конституції, закони, судові прецеденти, адміністративні акти), неформальні обмеження (традиції, звичаї, соціальні умовності), механізми примусу (суди, судові пристави, поліція та ін.). Досліджуючи та розкриваючи тему інституціонального підходу до вивчення систем безпеки в теорії державного управління, О. Бортнікова запропонувала такі основні компоненти інституційного середовища [142]:

нормативно-правовий компонент – законодавчі та нормативні акти, які регулюють усі види та типи відносин в цій сфері;

організаційний – суб'єкти управління, до компетенції яких входять функціональні завдання та питання;

самоорганізаційний – суб'єкти, що самоорганізуються в процесі свого розвитку, головною властивістю яких є прагнення до свободи самореалізації;

соціокультурний – цілі та цінності, які реалізуються шляхом певних завдань і дій, їх вплив на культуру суспільства та політичної еліти;

когнітивний – сфера сучасного наукового пошуку, дослідження закономірностей, формування науково-дослідного середовища, засобів і методів накопичення та передання знань.

Щодо нормативно-правового компонента – від 2019 до початку 2020 р. у митне законодавство було внесено чималі зміни із введенням у дію законів України:

«Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів», яким введено та закріплено статус автоматизованого економічного оператора, критерії його надання і можливості, яких набуває з цим статусом суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності. Ця новація є суттєвим кроком наближення до митних правил ЄС, на яку відгукнулися компанії-імпортери, логістичні компанії, очікуючи на подальші зміни в декларуванні походження та митної вартості товарів, контролі й аудиті після митного оформлення [93];

«Про режим спільного транзиту та запровадження національної електронної транзитної системи», який має: запровадити обмін митною інформацією з 35 країнами в режимі реального часу (наразі обмін інформацією налагоджений лише з 11 країнами світу – лише в обмеженому обсязі); отримувати інформацію для переміщення товарів транзитом та остаточну митну інформацію з різних джерел (а саме: від перевізників та імпортерів/експортерів); використовувати єдину митну декларацію для переміщення товарів від країни відправлення до країни призначення через треті країни в межах Договірних сторін Конвенції за єдиними правилами. Наприклад, для переміщення товарів з України до Німеччини або з Туреччини до України буде оформлятися одна транзитна декларація за єдиними правилами. Така декларація буде прийматися митними органами всіх країн, через які прямуватиме вантаж (Туреччина, Німеччина, Польща, Україна тощо). Законом запроваджувались: спеціальні транзитні спрощення (авторизований вантажовідправник/вантажоодержувач, самостійне накладання пломб, спрощене декларування); прості та рівні умови для фінансових гарантів; загальна фінансова гарантія. Сьогодні в Конвенцію про процедуру спільного транзиту входять 35 країн Європейського регіону (члени ЄС, ЄАВТ, Туреччина, Македонія та Сербія), які впровадили єдині для всіх договірних сторін правила декларування

та контролю за транзитними переміщеннями товарів із використанням спільного ІТ-продукту (New Computerised Transit System – NCTS) [103];

«Про внесення змін до Митного кодексу України щодо захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України», який є кроком «до наближення митного законодавства України до передових світових стандартів і практики ЄС». Він сприятиме концентрації уваги митниць на протидії переміщенню через митний кордон України товарів із фальсифікованими торговельними марками та інших товарів, що порушують права інтелектуальної власності та забезпечить створення сприятливих умов для легальної торгівлі [176];

«Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи», зміни якого є продовженням реформування Державної податкової служби та Державної митної служби. Метою є посилення відкритості, прозорості та запровадження сучасних підходів у їх діяльності [92].

Зміни, що відбулися у Митному кодексі України, внесено на виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [176]. Для їх впровадження необхідно узгодити пов'язані нормативно-правові документи, розробити та запровадити відповідні інструкції і механізми. Для вітчизняних реалій це серйозна проблема, оскільки недостатньо розроблена нормативно-документарна база та правничі засади.

Стосовно організаційного компонента – широке коло організаційних питань потребують подальшого вирішення та мають значення для митної політики в цілому. Серед них доцільно зазначити такі:

кадрове забезпечення державної митної служби, яка повинна створюватися як нова юридична особа в результаті припинення діяльності державної фіскальної служби та супроводжуватися кадровими змінами на митницях. Переглянута кадрова система має стати привабливою для молодих фахівців, які, поступаючи на освітні програми з митної справи, бажають стати її частиною, запроваджувати митну політику на принципах законності, відкритості, ефективності та наближення до європейських стандартів державності та ведення бізнесу. Окремо слід приділити увагу ретельній побудові управлінської вертикалі за функціональними напрямками на рівні центрального апарату та територіальних органів;

формування в організаційній структурі митної служби повноцінних підрозділів, що забезпечують організацію та контроль здійснення митної справи за напрямками: митного постаудиту; аналітичного забезпечення

митної справи; класифікації товарів; визначення країни походження товарів; застосування заходів нетарифного регулювання; інформаційних технологій в митній справі та захисту прав інтелектуальної власності; організації та контролю за здійсненням транзитних перевезень; міжнародного митного співробітництва; розвитку митної інфраструктури; оновлення центрів моніторингу й аналітики з питань здійснення митної справи;

диджиталізація в митній сфері, запровадження інформаційних технологій в усіх сферах митної справи та реалізації митної політики, що дозволить якісно вплинути на започатковані зміни та запровадити їх ефективну реалізацію;

ефективна організація та координація взаємодії митних і правоохоронних органів з метою протидії митним правопорушенням і проявам суспільно небезпечної контрабанди – винятково в межах чинного законодавства.

Ці перетворення слід запроваджувати в контексті змін законодавства. Комплексний підхід забезпечить ефективність реформ і унеможливить повторення минулих помилок.

Самоорганізаційний компонент отримав свій розвиток у громадянському суспільстві. За своєю природою громадянське суспільство об'єднує не просто суб'єктів соціальної життєдіяльності, окремих індивідів, а суб'єктів, що самоорганізуються в процесі свого розвитку та головною властивістю яких є прагнення до свободи в самореалізації. У громадянському суспільстві людина формує систему цінностей, що визначають її вільне та безпечне існування. Потреба у захисті цих цінностей вимагає формування певних інститутів, що визначають порядок соціальних відносин, способів соціальної самоорганізації, механізмів взаємодії з інститутами держави, механізмів захисту інтересів і реалізації потреб тощо [72, с. 100].

Необхідне широке залучення громадських рад, профільних бізнесових асоціацій та інших профільних інститутів громадянського суспільства до процесу протидії митним правопорушенням та мінімізації незаконних схем ввезення товарів. Така участь може провадитись шляхом підписання меморандумів, проведення спільних робочих і селекторних нарад; її метою є стимулювання активності державних службовців щодо виконання зазначених завдань, моніторингу результатів реалізації поставлених цілей та результатів запроваджених дій. Можна сміливо зазначити, що основне завдання самоорганізації – узгодження змін,

що відбуваються, із саморозвитком єдиної системи митних органів. Самоорганізація стає результатом запроваджених принципів відповідальності, які мають стосуватися кожного в митній організації та системи в цілому.

Соціокультурна компонента визначає, які соціально-культурні цінності містить політика та який вплив вона чинить на суспільство. У цьому виявляється культура митної безпеки, взаємодії митних органів і суспільства, реалізація митної політики в аспекті культурних цінностей та цілого суспільства. Митна політика та робота митних органів мають бути спрямовані на примноження культурних цінностей та збереження соціуму. Проблемою наразі залишається недовіра до митних органів з боку суспільства та бізнесу, відсутність відкритої та доступної інформації з цього питання.

Культура в митній політиці – це культура державного управління в контексті професіоналізації державних службовців. У своєму дослідженні Н. Сидоренко наводить терміни «адміністративна культура державного управління», «культура державного управління», «культура управління», «культура влади та управління», «культура державно-управлінської діяльності», «управлінська культура», «професійна культура управління». Доцільно не погодитися з автором, що не завжди можна визначити, що саме є носієм, що об'єктом впливу цієї культури. Культура митної політики має певну структуру, до якої належать: організаційні цінності, атмосфера стосунків; філософія, звичаї, норми, об'єктивні елементи [176]. В умовах постійних організаційних змін постає питання, якою має бути культура нової служби та її службовців, яким досвідом слід скористатись, яким має бути характер впливу етичних засад.

Когнітивна компонента митної політики та її складові цікавлять сучасних науковців. Предметом наукового пошуку є дослідження закономірностей, формування науково-дискусійного середовища, формування засобів і методів накопичення і передання знання тощо. Функція когнітивного компонента інституційного середовища в митній справі реалізується у таких напрямках:

розроблення і вдосконалення загальної теорії і методології в митній справі, організаційно-правових аспектів розвитку митних органів України. З цією метою слід обрати європейський досвід правового регулювання організації та діяльності митних органів. Трансформації потребують адміністративно-правові інструменти антикорупційної політики в митних органах, митна безпека, митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності,

інституційний механізм реалізації митної політики, митний аудиторський контроль. Мають бути розв'язані проблеми вдосконалення системи протидії митним правопорушенням;

функціонування науково-консультативних структур за участю провідних вчених країни (наприклад, НАН України та ін.);

формування наукових підрозділів у структурі закладів вищої освіти України та шкіл, що розробляють проблематику митної політики (таких, як ННІ права та міжнародних відносин Університету митної справи; Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України) й об'єднують вчених і практиків для сумісного пошуку теоретичного обґрунтування і способів досягнення позитивного стану митної політики;

створення спеціалізованих кафедр у провідних навчальних закладах;

реалізація науково-дослідних авторських проєктів у сфері митної політики з метою забезпечення органів вищої державної влади необхідними науковими підходами для вироблення політичних рішень;

забезпечення широких наукових дискусій, публікацій із проблем митної політики у традиційних періодичних і спеціалізованих наукових журналах; підготовка і випуск монографій, підручників; розроблення навчальних програм і курсів.

Розвиток науково-дослідної сфери є суттєвим та ґрунтовним для підтримки змін у митній політиці, пошуку нових моделей її реалізації. Говорячи мовою інституціонального підходу, «хоча формальні правила можна змінити за одну ніч шляхом прийняття політичних та юридичних рішень, неформальні обмеження, втілені в звичаях, традиціях, кодексах поведінки, набагато менш сприйнятливі для свідомих людських зусиль» [176, с. 21]. Тому так важлива ефективна культура в митній політиці, покликанням якої є формування оновленої свідомості, адекватної сучасним реаліям.

2.3. Обґрунтування інструментів податкового регулювання в реалізації митної політики

Соціально-економічний розвиток держави залежить від багатьох складових. Однією з них є податки, завдяки яким забезпечується формування значної частини доходів бюджету країни. Важливим загальнодержавним

податковим платежем, який пов'язаний із зовнішньоекономічної діяльністю, є мито (рис. 2.6).

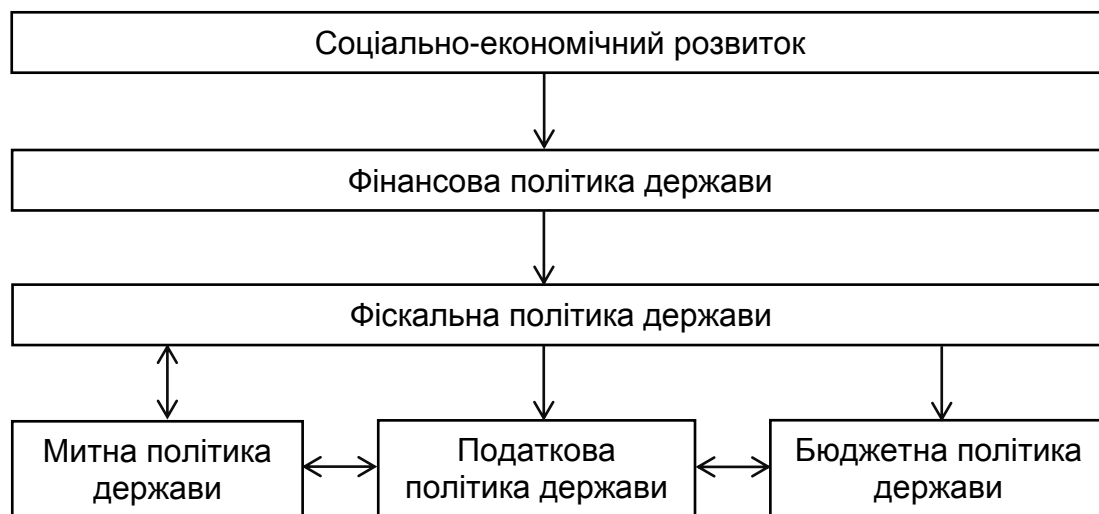


Рис. 2.6. Місце митної політики в соціально-економічній політиці держави [85]

Митна політика є складовою фіскальної політики держави, разом із тим перша взаємопов'язана з податковою політикою. Цей зв'язок пояснюється тим, що згідно зі ст. 9 Податкового кодексу України [173] мито належить до загальнодержавних податків і зборів. Тобто суми мита включаються до суми податкових надходжень, які потім розподіляються через бюджет країни на різні сфери соціально-економічного розвитку.

Водночас мито є складовою митної політики, об'єднуючи обидва види. Податкова та митна політики мають дещо різні цілі: податкова спрямована на поповнення бюджету держави; а митна не тільки сприяє поповненню бюджету, але й регулює процеси експорту й імпорту, захищаючи національних товаровиробників.

У динаміці зовнішньоторговельного балансу України мито дотепер не є основним фактором впливу на економіку держави. Питома вага надходжень від мита у ВВП за 2011 – 2018 рр. перебувала в діапазоні 0,88 – 1,03 % (за винятком 2015 р., коли справлявся додатковий імпорتنний збір); питома вага мита в податкових надходженнях була не вище 4 % (за винятком 2015 р.). Водночас у доходах Зведеного бюджету України питома вага мита в 2017 – 2018 рр. знизилася до 2,75 % (рис. 2.7). Це свідчить про відсутність чіткої стратегічної політики держави у сфері ЗЕД.

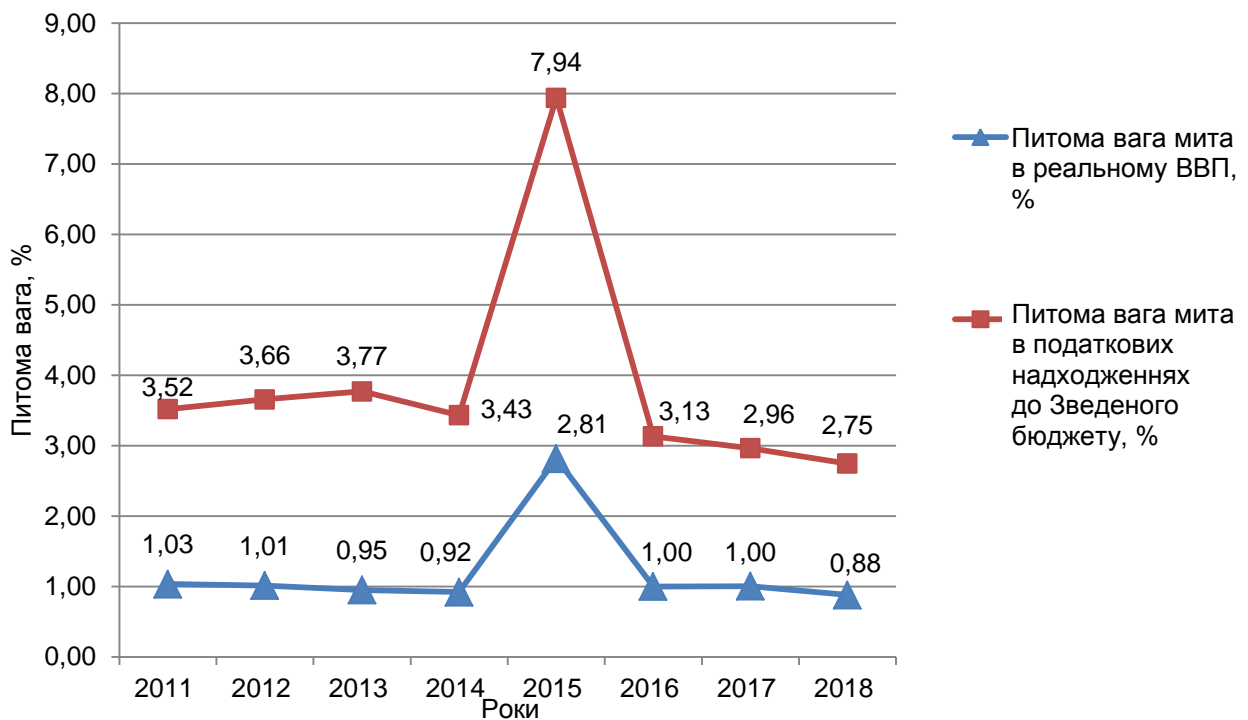


Рис. 2.7. Питома вага мита у реальному ВВП і доходах Зведеного бюджету України (складено автором за даними [129])

Державна митна справа в Україні здійснюється на принципах, наведених на рис. 2.8 [60].

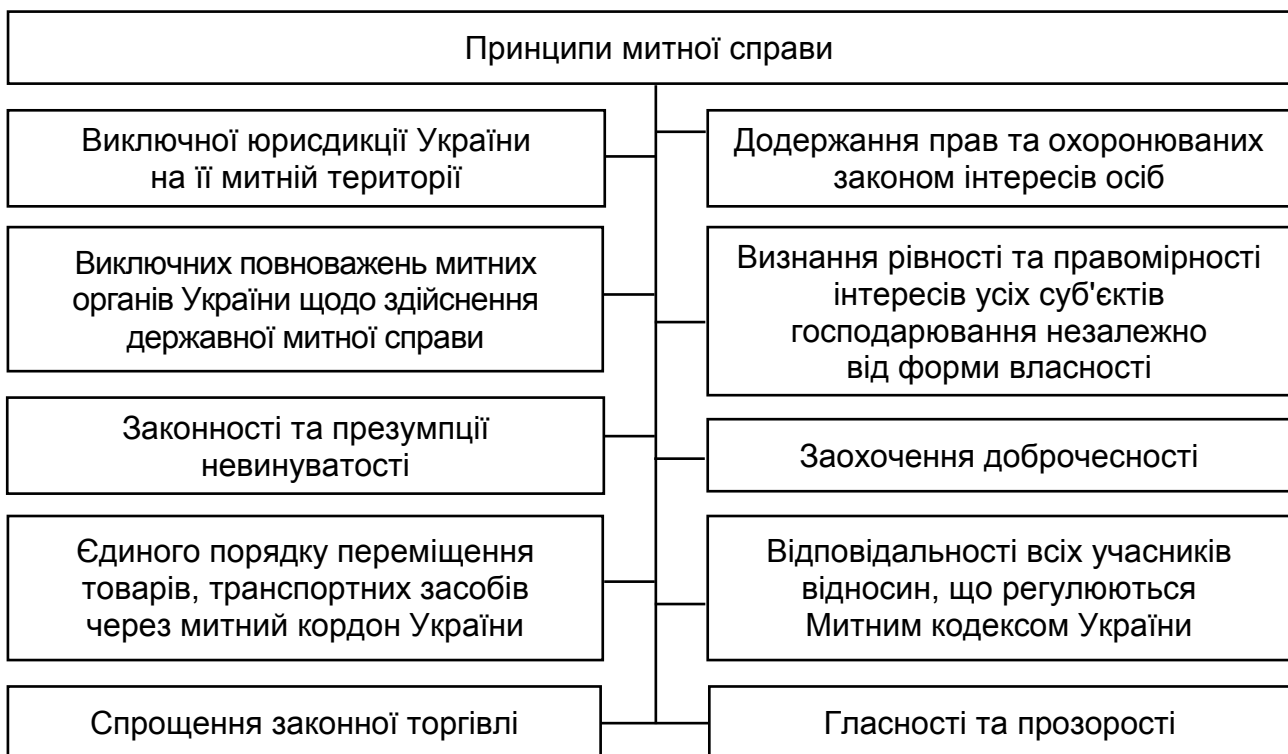


Рис. 2.8. Принципи митної справи за Митним кодексом України [60]

Також спірним є принцип «єдиного порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України». Цей принцип не завжди реалізується, оскільки ст. 366 Митного кодексу України (МКУ) [93] передбачає спрощену систему митного контролю, яка дозволяє здійснювати декларування, обираючи один з двох каналів проходу (проїзду транспортними засобами особистого користування) через митний кордон України (зелений або червоний коридор).

Автори вважають, що з урахуванням ст. 4 Податкового кодексу України [173] принципи митної справи можна доповнити такими:

принцип обов'язковості сплати митних платежів – необхідність в обов'язковому порядку сплачувати митні платежі, передбачені законодавством;

принцип преференційності – звільнення від сплати мита, зниження ставок ввізного мита або встановлення тарифних квот для товарів, що ввозяться на територію України з держав, з якими Україна має міжнародні договори. Основна мета реалізації цього принципу полягає в: стимулюванні ввезення товарів, які є в обмеженій кількості в Україні; заохоченні до ввезення інноваційних технологій та обладнання; налагодженні партнерських торгових відносин з країнами-імпортерами;

принцип обмеження або заборони ввезення товарів на митну територію України – встановлення підвищених ставок митних платежів для товарів, які ввозяться на територію України, або повної заборони на їх ввезення. Принцип передбачає обмеження імпорту товарів для стимулювання національних виробників аналогічних товарів як реакцію на дискримінаційні дії інших держав щодо українських товарів;

принцип фіскальної достатності передбачає обґрунтування розміру ставок митних платежів, необхідних для забезпечення виконання дохідної частини бюджету країни. Прикладом реалізації може вважатися введення в 2015 р. терміном на один рік додаткового імпортного збору, який мав забезпечити збільшення доходів бюджету країни та компенсувати втрати бюджету від зниження інших податків;

принцип стабільності – зміни до будь-яких елементів мита не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки [117]. Аналогічно до податкового законодавства, в Митному кодексі України слід передбачити принцип стабільності, оскільки постійні зміни ускладнюють відносини контрагентів (наприклад, терміни розрахунків у ЗЕД); не дозволяють

на довготривалу перспективу спрогнозувати витрати на постачання/придбання товару (залежно від умов постачання Інкотермс-2020);

принцип імплементації – впровадження в національне митне законодавство норм законодавчих і нормативно-правових актів ЄС за умови їх ратифікації Верховною Радою України.

Практика доводить, що не всі принципи митної справи в Україні виконуються. Так, принцип «виключної юрисдикції України на її митній території» в умовах набуття асоційованого членства України в ЄС не завжди буде реалізовуватися. Прикладом є введення в Україні імпортного збору, який викликав негативну реакцію з боку ЄС, оскільки введення додаткових митних платежів не відповідало Генеральній угоді з тарифів і торгівлі СОТ і порушувало міжнародні договори.

Ще однією проблемою митної політики України є відносно тривалий процес імплементації норм митного законодавства ЄС до національного митного законодавства. Так, у 2016 р. було прийнято нову редакцію Митного кодексу ЄС, основний акцент в якому робиться на повністю електронному спілкуванні між митними адміністраціями та суб'єктами ЗЕД. В Україні митне законодавство здебільшого передбачає, що спілкування між особою, яка подає декларацію, та митними органами здійснюється особисто під час ввезення/вивезення товарів.

Митна політика держави пов'язана із податковою, оскільки завдяки саме податковому регулюванню держава може впливати на процеси митної справи. Однією із цілей податкової політики є встановлення зв'язків на міжнародному рівні, що передбачає врегулювання питань, пов'язаних з оподаткуванням ЗЕД.

З моменту підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (21.03.2014 р.) за акцизним податком та митом спостерігається найбільша гармонізація законодавства щодо підвищення ставок акцизу на алкогольні напої, тютюнові вироби та нафтопродукти, зниження ставок ввізного мита.

Важливою міжнародною метою податкової політики слід вважати укладання угод про усунення подвійного оподаткування (станом на 1.01.2020 р. Україна має угоди про усунення подвійного оподаткування з 70 країнами світу), а також здійснення митного регулювання ЗЕД з урахуванням вимог ЄС.

У здійсненні митної політики держава має реалізовувати цілі та завдання податкової політики, враховувати вплив інструментів податкового регулювання, завдяки яким реалізується податкова політика. Інструменти

податкового регулювання – це сукупність норм податкового законодавства, які забезпечують вплив держави на господарську поведінку платника податків через його економічні інтереси для досягнення певного економічного, соціального чи іншого корисного результату [85].

Інструменти податкового регулювання розподіляють [85]: за призначенням (стимуляційні, компенсаційні, дестимуляційні); за характером цілей соціально-економічного розвитку (стратегічні, оперативні); за сферою впливу (економічні, соціальні, екологічні); за механізмом впливу (системні, комплексні, локальні).

Розглянемо деякі приклади реалізації інструментів податкового регулювання в митній політиці.

Митна політика держави може мати одночасно стимуляційний та обмежувальний характер. Стимулювання може проявлятися в пільгових умовах оподаткування (звільнення від оподаткування; знижені ставки мита). Обмежувальною функцією наділені: інструменти з визначеним терміном дії; перелік товарів, які можна ввозити на територію України без сплати мита; необхідність підтвердження цільового використання товарів, які були ввезені на пільгових умовах. Узагальнимо пільги з мита, які мають стимуляційний та обмежувальний характер (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Податкові пільги з мита (звільнення при ввезенні на митну територію України) (складено автором за даними [60])

Статті МКУ	Стимуляційний характер	Обмежувальний характер
1	2	3
Ст. 282 п. 2	Зменшення вартості товару	Розповсюджується тільки на виробничу діяльність українських та орендованих (зафрахтованих) українськими підприємствами й організаціями суден, які ведуть морський промисел
Ст. 282 п. 3	Економія обігових коштів	Іноземна валюта – до 10 000 євро (без декларування). Фізичні особи-резиденти (декларування суми більше 10 000 євро). Фізична особа-нерезидент (декларування всієї суми). Банківські метали вагою не більше 500 г. Цінні папери в гривнях (декларування). Цінні папери в іноземній валюті (декларування та індивідуальна ліцензія НБУ)

1	2	3
Ст. 282 п. 13	Економія обігових коштів	Продукція, яка не виготовляється в Україні. Звільнення від сплати мита тільки за Переліком КМУ
Ст. 282 п. 14	Зменшення вартості	Продукція, яка не виготовляється в Україні. Не можна перепродавати придбану продукцію. Звільнення від сплати мита тільки за Переліком КМУ
Ст. 282 п. 16	Зменшення вартості	Матеріали, які не виготовляються в Україні. Звільнення від сплати мита тільки за Переліком КМУ
Ст. 282 п. 17	Зменшення вартості	Товари, які не виготовляються в Україні. Звільнення від сплати мита тільки за Переліком КМУ
Ст. 282 п. 20	Зменшення вартості	Тільки продукція оборонного призначення за певними товарними позиціями та підкатегоріями УКТ ЗЕД
Підп. 5 п. 4 Розд. XXI	Зменшення вартості	Обмеження часу дії. Товари, які не виготовляються в Україні. Звільнення від сплати мита тільки за Переліком КМУ
Підп. 12 п. 4 Розд. XXI	Зменшення вартості	Непідакцизні товари. Товари для реалізації конкретного проєкту. Звільнення від сплати мита тільки за Переліком КМУ
Підп. 13 п. 4 Розд. XXI	Зменшення вартості	Обмеження часу дії. Тільки для суб'єктів літакобудування. Звільнення від сплати мита тільки за Переліком КМУ
Підп. 14 п. 4 Розд. XXI	Зменшення вартості	Обмеження часу дії. Тільки для суб'єктів кінематографії. Звільнення від сплати мита тільки за Переліком КМУ

Стратегічний характер притаманний інструментам, які передбачають застосування митних правил на довготривалу перспективу (наприклад, порядок визначення митної вартості). Оперативні інструменти застосовуються для реалізації різноманітних стратегічних цілей. Прикладом може слугувати неодноразове відтермінування штрафних санкцій до осіб, які несвоєчасно розмитнили транспортні засоби на європейських номерах.

Економічні інструменти податкового регулювання пов'язані із застосуванням різноманітних обмежень щодо ввезення на митну територію України різних товарів – з метою захисту національного товаровиробника або у відповідь на дії інших держав. Наприклад, до 1.01.2021 р. чинна Постанова Кабінету Міністрів України «Про заборону ввезення на митну територію України товарів, що походять з Російської Федерації» [97], якою заборонено ввезення на митну територію України товарів за 122 товарними позиціями.

Статтями 196 і 197 Митного кодексу України [60] встановлено: переліки товарів (з кодами УКТ ЗЕД), на переміщення яких через митний кордон України у відповідному напрямку встановлено заборону на 19 товарних позицій;

переліки товарів (з кодами УКТ ЗЕД), на переміщення яких через митний кордон України у відповідному напрямку встановлено обмеження щодо 16 товарних позицій.

Економічний характер ставок сезонного мита врегульований згідно з вимогами Закону України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» [95].

Сезонні ввізні (імпортні) мита запроваджуються щорічно у подвійному розмірі до розміру пільгових ставок (30 % від митної вартості) ввізного (імпортного) мита на сільськогосподарську продукцію груп Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), протягом строку збирання і закладення на зберігання аналогічної продукції українського виробництва.

Для обмеження вивезення деяких товарів в Україні встановлено ставки експортного мита на такі товари [199]:

насіння деяких видів олійних культур (10 % від митної вартості);

жива худоба та шкіряна сировина (від 10 до 20 % від митної вартості);

відходи та брухт чорних металів (58 євро за 1 тону);

леговані чорні метали, брухт кольорових металів і напівфабрикати з їх використанням (15 % від митної вартості);

природний газ у газоподібному та скрапленому стані (35 % від митної вартості, але не менше 400 грн за 1 000 м³).

Екологічні інструменти податкового регулювання реалізуються в забороні або обмеженні ввезення на митну територію України радіоактивних матеріалів, небезпечних відходів.

Соціальні інструменти податкового регулювання полягають у можливості громадян ввозити на митну територію України лікарські засоби та спеціальне дитяче харчування [100] чи харчові продукти для власного споживання. У цьому аспекті встановлені такі правила:

1) громадяни можуть ввозити на митну територію України лікарські засоби, які переміщуються в ручній поклажі та/або в супроводжуваному або несупроводжуваному багажі громадянина, в таких обсягах:

у кількості, що не перевищує п'яти упаковок кожного найменування на одну особу (крім лікарських засобів, що містять наркотичні чи психотропні речовини);

у кількості, що не перевищує зазначену в наявному в особи рецепті на такий лікарський засіб, виданому на ім'я цієї особи та засвідченому печаткою лікаря та/або закладу охорони здоров'я;

2) громадяни (батьки або особи, які їх замінюють, та/або уповноважена ними особа, інші члени сім'ї та родичі) можуть ввозити на митну територію України продукти спеціального дитячого харчування, які не виробляються (не реалізуються в Україні) для дітей, хворих на фенілкетонурию або інше захворювання, що потребує спеціального харчування, які переміщуються в ручній поклажі та/або в супроводжуваному або несупроводжуваному багажі громадянина, в таких обсягах:

у кількості, що не перевищує п'яти упаковок (банок) кожного найменування на одну особу;

у кількості, що не перевищує зазначену в наявному в особи рецепті на продукт (продукти) спеціального дитячого харчування, виданому на ім'я дитини та засвідченому печаткою лікаря та/або закладу охорони здоров'я, за умови надання документів, що засвідчують родинні зв'язки з хворою дитиною, або іншого документа, який підтверджує повноваження особи на такі дії;

3) громадяни можуть ввозити на митну територію України харчові продукти для власного споживання на загальну суму, яка не перевищує еквівалент 200 євро на одну особу, в таких обсягах:

в упаковці виробника, призначені для роздрібної торгівлі, – у кількості не більше ніж одна упаковка або загальною масою, яка не перевищує 2 кг, кожного найменування на одну особу;

без упаковки – у кількості, що не перевищує 2 кг кожного найменування на одну особу;

без упаковки – неподільного продукту, готового до безпосереднього вживання, у кількості не більше ніж по одному найменуванню на одну особу.

Окрім того, згідно зі ст. 376 і 378 Митного кодексу України [93] громадяни, які досягли 18-річного віку, можуть ввозити алкогольні напої та тютюнові вироби на митну територію України в ручній поклажі або супроводжуваному багажі без сплати митних платежів і без письмового декларування у такій кількості із розрахунку на одну особу:

200 сигарет або 50 сигар чи 250 г тютюну, або ці вироби в наборі загальною вагою, що не перевищує 250 г;

5 л пива, 2 л вина, 1 л міцних (із вмістом спирту більше 22 %) алкогольних напоїв.

Системним інструментом податкового регулювання є загальний рівень митного оподаткування. Як зазначалося, питома вага мита в податкових надходженнях поступово знижується; за підсумками 2019 р. може більш суттєво знизитися завдяки коливанням курсу іноземних валют. Дефіцит бюджету за 2019 р. склав 72,4 млрд грн.

Прикладом реалізації комплексних інструментів податкового регулювання є застосування спеціальних режимів оподаткування, які вводяться за територіальною чи галузевою ознаками. Використання таких інструментів може бути спрямоване на забезпечення реалізації завдань розвитку територій пріоритетного розвитку за допомогою застосування пільгових умов оподаткування зовнішньоекономічних операцій.

Крім того, в умовах кризи промисловості (втрата державою провідних позицій у галузях важкого машинобудування та металургійного виробництва) Україна має зосереджувати увагу на стимулюванні саме реального сектора економіки завдяки галузевим режимам. Держава має створювати для таких експорто-орієнтованих галузей економіки пільгові умови оподаткування, в тому числі шляхом звільнення від мита імпорту обладнання, сировини чи запасних частин для застосування підприємствами реального сектора економіки. В Україні починаючи з 1992 р. ухвалені нормативно-правові акти, які регламентують створення та функціонування спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ). Основним таким документом став Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» [98]. Проте перші СЕЗ в Україні почали функціонувати лише в 1998 р.

Основна мета створення СЕЗ в Україні зводилася до залучення іноземних інвестицій: розвиток портів та обслуговування транзитних вантажних перевезень («Порто-франко», «Ковель», «Миколаїв», «Рені»); розвиток рекреаційного туризму («Трускавець»); розвиток промислових регіонів на територіях пріоритетного розвитку (СЕЗ Донецького регіону).

Із створених 12 СЕЗ сьогодні в країні існує 8: «Славутич», «Закарпаття», «Яворів», «Трускавець», «Ковель» (не функціонує через відсутність законодавчих норм), «Порто-франко», «Миколаїв», «Рені». Термін діяльності СЕЗ коливається від 5 (СЕЗ «Сиваш – припинила своє існування) до 60 років (СЕЗ у Донецьку та Маріуполі).

СЕЗ надавалися пільги, пов'язані зі звільненням від мита імпортованих товарів (крім підакцизних), а також експортованих товарів, повністю виготовлених у СЕЗ. Пільга застосовувалася протягом п'яти років у разі ввезення для реалізації інвестиційних проєктів.

На жаль, належного ефекту від створення СЕЗ в Україні не вдалося досягти. Перепоною стали: недоліки в організації їх діяльності (невиконання державою задекларованих гарантій щодо незмінності умов функціонування СЕЗ; погіршення умов інвестиційної діяльності з наростанням обмежень, зобов'язань і додаткової звітності; несвоєчасне або не повне відшкодування ПДВ з бюджету). Більше того, в 2005 р. були прийняті зміни в законодавство, які позбавили СЕЗ прав на податкові пільги, і діяльність СЕЗ оподатковується на загальних засадах.

Головними інструментами податкового регулювання в митній справі є локальні інструменти, основними з яких є ставки мита. Порядок оподаткування товарів, які ввозяться на митну територію України, відображено в табл. 2.5. В умовах чинного законодавства (з урахуванням вимог СОТ) в Україні на 99 % товарів встановлено пільгові адвалерні ставки мита. Ця норма розповсюджується на 162 країни СОТ, 12 країн, з яким укладено угоду про вільну торгівлю (країни колишнього СРСР) і 55 країн, до яких застосовується режим найбільшого сприяння [200]. Крім того, з 1.01.2016 р. Україна розпочала поступове зниження ставок ввізного мита (на 97 % товарних позицій), згідно з вимогами Закону України «Про ратифікацію Угоди між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» [102].

Таблиця 2.5

Оподаткування товарів, які ввозяться на митну територію України
(складено автором за даними за [154])

<i>Поставка товарів на митну територію України</i>	
<i>У супроводжуваному багажі та/або ручній поклажі</i>	
1	2
Пункти пропуску відкриті для повітряного сполучення	Інші пункти пропуску
до 1 000 євро: протягом доби один раз звільняються. Частіше – за квитанцією МД-1 ввізне мито за ставкою в розмірі 10 % фактурної вартості товарів і ПДВ	до 500 євро та сумарна вага не перевищує 50 кг: протягом доби один раз звільняються. Частіше – за квитанцією МД-1 ввізне мито за ставкою в розмірі 10 % фактурної вартості товарів і ПДВ

1	2
<p>1 000 – 10 000 євро: за квитанцією МД-1 ввізне мито за ставкою в розмірі 10 % фактурної вартості товарів і ПДВ. Базою для оподаткування є частина сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 1 000 євро</p>	<p>500 – 10 000 євро або вага перевищує 50 кг: за квитанцією МД-1 ввізне мито за ставкою в розмірі 10 % фактурної вартості товарів і ПДВ. Базою для оподаткування є частина сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 500 євро або вартість товарів, обчислена пропорційно до ваги, що перевищує 50 кг</p>
<p>Більше 10 000 євро: за митною декларацією нараховується ввізне мито за повними ставками Митного тарифу України і ПДВ</p>	<p>Більше 10 000 євро: за митною декларацією нараховується ввізне мито за повними ставками Митного тарифу України і ПДВ</p>
<i>У несупроводжуваному багажі</i>	
<p>До 150 євро – звільняються від оподаткування. 150 – 10 000 євро – за квитанцією МД-1 нараховується ввізне мито за ставкою в розмірі 10 % фактурної вартості товарів і ПДВ. Базою для оподаткування є частина сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 150 євро. Більше 10 000 євро – за митною декларацією нараховується ввізне мито за повними ставками Митного тарифу України та ПДВ</p>	
<i>У вантажних відправленнях</i>	
<p>Незалежно від фактурної вартості товарів, що переміщуються на митну територію України у вантажних відправленнях, за митною декларацією нараховується ввізне мито за повними ставками Митного тарифу України та ПДВ. У визначенні фактурної вартості товарів, крім вартості товарів, ураховуються витрати на їх страхування та перевезення (фрахту) до моменту перетинання ними митного кордону України</p>	

Прикладами стимулювання можуть слугувати введення з серпня 2017 р. нульового мита на вживані легкові автомобілі походженням з Канади (за умов документального підтвердження); з 1.01.2018 р. – зниження ставок ввізного мита на нові автомобілі з країн ЄС [176].

На жаль, для більшості українських товарів, які поставляються до країн ЄС, відсутні нульові мита та застосовуються обмежувальні квоти.

Одним із видів обмежень у митній політиці України є застосування антидемпінгових чи спеціальних ставок мита (табл. 2.6).

Обмежувальні заходи щодо імпорту товарів в Україну
(складено автором за даними [129])

Ставки мита	Країни	Продукція
Антидемпінгова	Російська Федерація	Стрілочні переводи, плити деревоволокнисті, нітрат амонію (аміачна селітра), склотара медичного призначення місткістю до 0,15 л, сода каустична, круги шліфувальні на керамічній зв'язці, деякі види шоколаду та інших готових продуктів із вмістом какао, азотні добрива, арматура та катанка, карбамідоформальдегідна смола, цемент, прокат з корозійностійким покриттям, прутки з вуглецевої та інших легованих сталей
Спеціальна	Російська Федерація	Дизельне пальне, скраплений газ, кислота сірчана та олеум
Компенсаційна	Російська Федерація	Легкові автомобілі
Антидемпінгова	Китайська Народна Республіка	Лампи розжарювання електричні; вироби, виготовлені з чорних металів; без електричної ізоляції; труби безшовні неіржавні; гумові пробки медичного призначення; прокат із корозійностійким покриттям
Антидемпінгова	Республіка Білорусь	Сіль кухонна виварна ґатунку екстра, електричні лампи розжарювання, цемент
Спеціальна	Республіка Білорусь	Кислота сірчана та олеум
Антидемпінгова	Республіка Польща	Гумові пробки медичного призначення
Антидемпінгова	Республіка Молдова	Цемент
Антидемпінгова	Киргизька Республіка	Лампи розжарювання загального призначення
Спеціальна	Для всіх країн	Гнучкі пористі плити, блоки та листи з пінополіуретанів

Такі види мита застосовуються переважно для захисту національного товаровиробника від імпорту товарів в Україну за цінами нижчими від тих, що склалися на митній території України. Останнім часом більшість випадків застосування таких ставок мита стосується продукції з Російської Федерації.

Ще одним прикладом локального інструменту податкового регулювання є метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань. В експорті та імпорті податкові зобов'язання за податком на додану вартість та акцизом визначаються на дату складання митної декларації, а право на податковий кредит за податком на додану вартість у разі імпорту товарів виникає за датою сплати податкових зобов'язань митним органам.

Таким чином, завдяки інструментам податкового регулювання держава здійснює стимулювання імпорту деяких товарів на митну територію України, обмежує експорт товарів за межі митної території України, створює сприятливі умови для імпорту з країн, які входять до СОТ.

2.4. Орієнтири національної митної політики в умовах торгово-економічної інтеграції

Прагнення сучасної світової спільноти до розвитку міжнародних зв'язків і відносин на основі інтеграції і об'єднання в загальний інституційно-комунікаційний простір потребує створення та забезпечення максимально сприятливих умов для зовнішньоекономічної діяльності. Тому кожна з країн має концентрувати зусилля задля співпраці у загальносвітових і регіональних міжнародних організаціях, бізнес-асоціаціях, залучених у зовнішньоекономічні відносини. З огляду на це митна політика стає частиною інтеграційних процесів у глобалізованому просторі як елемент зовнішньої та внутрішньої політики держави.

На законодавчому рівні державна митна політика регулюється Митним Кодексом України [60]. Відповідно до ст. 5 МКУ державна митна політика є системою принципів і напрямів діяльності держави у сфері: захисту митних інтересів і забезпеченні митної безпеки України; регулювання зовнішньої торгівлі; захисту внутрішнього ринку, розвитку економіки України та її інтеграції до світової економіки, – як складова державної економічної політики. Але слід зазначити, що серед дослідників та очільників держав-членів єдиного економічного простору існує багато інших визначень митної політики.

Аналізуючи погляди вчених на сутність поняття (див. табл. 1.1), можна дійти висновку, що митна політика представлена відносинами, пов'язаними з обміном товарами. Ці торговельні відносини забезпечують

певну систему міжнародних економічних зв'язків, що встановлюються між державами з метою: забезпечення ринків збуту або сировини, стимулювання розвитку тих чи інших галузей виробництва, встановлення взаємовигідного торгового співробітництва з іншими державами, захисту від зовнішньої конкуренції. Однак такий підхід до визначення митної політики не враховує сучасні інтеграційні процеси, які трансформують митну політику з національного рівня на наднаціональний – рівень інтеграційного об'єднання [27].

Отже, варто розширити тлумачення розглядуваного поняття, розуміючи під митною політикою комплекс заходів, що формується економічною одиницею або групою економічних одиниць у рамках інтеграційного об'єднання. Такий комплекс спрямований на забезпечення переміщення економічних благ через митний кордон і створення найбільш сприятливих умов для розвитку економіки та підвищення рівня життя населення. З урахуванням розвитку світових інтеграційних процесів вважаємо, що дефініція терміну «митна політика» перебуває в постійній трансформації. З розглянутих тверджень необхідно виділити засадничі положення поняття «митна політика» (рис. 2.9).

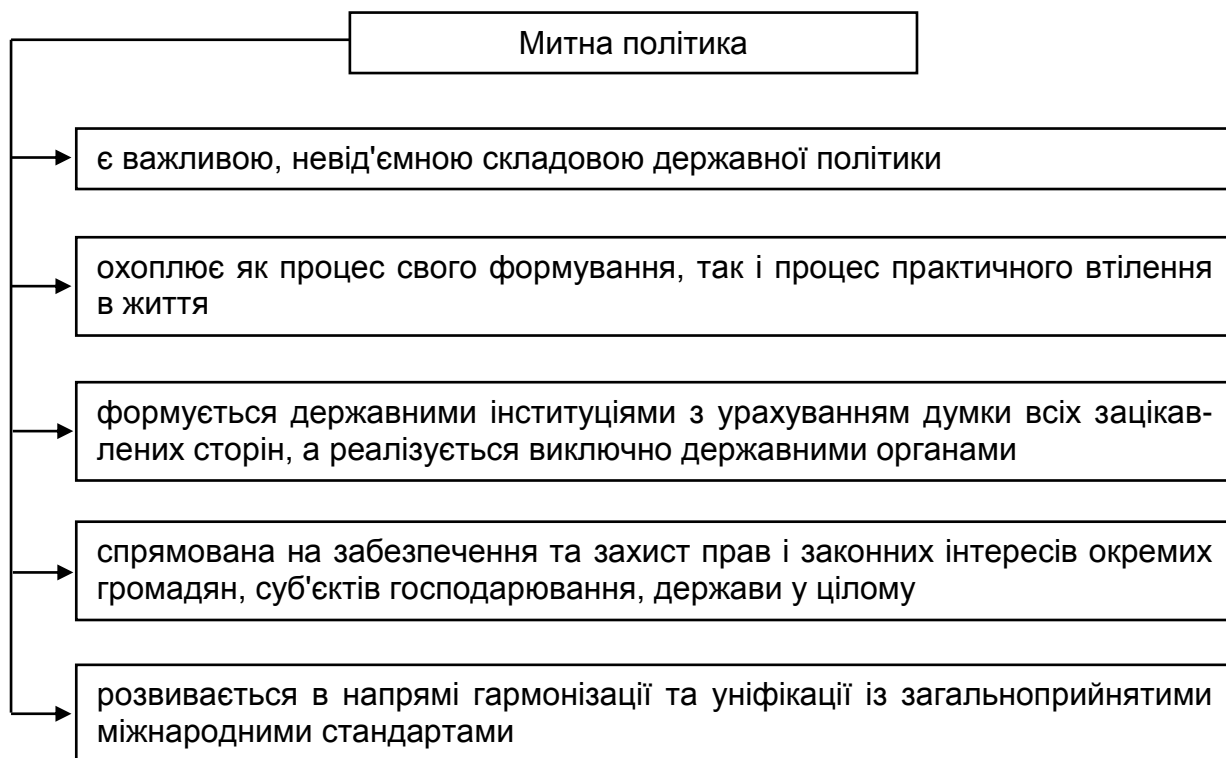


Рис. 2.9. Основні складові поняття «митна політика»

Як така митна політика є складовою внутрішньої та зовнішньої політики держави. Це комплекс заходів, які здійснюються задля гарантування ефективного застосування інструментів митного контролю і регулювання товарообміну на митній території, для участі в реалізації торгово-політичних завдань внутрішнього ринку, а також стимулювання розвитку національної економіки. В Україні застосовується єдина митна політика, яка є складовою митної справи, а також внутрішньої і зовнішньої політики України [60, с. 22].

У практиці зовнішньоекономічної діяльності країн світу існує два рівні митного регулювання: міжнародний та національний, які визначають митну політику (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Основні законодавчі акти України, що визначають митну політику

Митна політика реалізується у відповідних галузях, за які відповідають різні міністерства та відомства. У Митному кодексі України зазначено, що Кабінет Міністрів України координує організацію та належне забезпечення здійснення митної справи та координацію діяльності Державної митної служби України. Міністерство фінансів є органом, який відповідає за формування митної політики в Україні та після всебічного дослідження факторів і умов її формування вносить пропозиції щодо напрямів митної політики на розгляд до Кабінету Міністрів для подальшого затвердження Верховною Радою України (рис. 2.11).

Законодавець доречно підпорядкував митну політику Міністерству фінансів України. Водночас Міністерство фінансів України має відповідати лише за формування пропозицій щодо фіскальної функції митної політики; регуляторну її складову доречно покласти на Державний комітет із питань регуляторної політики та підприємництва.

<i>Функції митної політики</i>					
реторсійна – заходи впливу, що вживаються однією державою або угрупованням держав проти іншої/інших – відповідь на застосовувану останніми дискримінацію		адаптаційна – на рівні держави або групи держав відбувається формування митної політики з урахуванням норм і принципів, закладених міжнародними нормативно-правовими актами ВМО, СОТ та ін.		фіскальна – встановлення ставок мит з метою справляння платежів для формування бюджету	стимуляційна – встановлення низьких ставок мита або їх повна відсутність, а також підтримка внутрішніх виробників і експортерів
<i>Основні напрями митної політики у зовнішньополітичній сфері</i>					
здійснення активної міжнародної політики України задля створення сприятливих умов щодо прогресивного економічного та соціального розвитку України		створення умов для повноправної участі України в діяльності ВМО та інших міжнародних організацій; забезпечення участі у заходах з протидії розповсюдженню зброї, військового спорядження та способам її доставки			поглиблення транскордонного співробітництва; адаптація законодавства України у митній сфері до законодавства ЄС
<i>Пріоритетні напрями митної політики у внутрішньополітичній сфері</i>					
забезпечення захисту інтересів держави	контроль над дотриманням прав і законних інтересів суб'єктів господарювання та окремих громадян	модернізація системи митної служби України	прозорість діяльності органів митної служби	інформованість населення з питань митного регулювання, зміцнення довіри до посадових осіб митних органів	перешкоджання неконтрольованому ввезенню в Україну екологічно небезпечних технологій, речовин і матеріалів, протидія митним правопорушенням
<i>Завдання митної політики</i>					
створення законних умов для ефективної діяльності митних та інших державних органів щодо здійснення митної справи та її вдосконалення		забезпечення оптимальної, науково обґрунтованої організації митної системи; реалізація митної політики (розвиток демократичних засад митної системи та справи)	створення надійних умов для забезпечення законних прав і свобод громадян та організацій здійсненні митної справи		забезпечення захисту економічних інтересів України, вітчизняного ринку та національного товаровиробника

Рис. 2.11. Цільові орієнтири митної політики України

Останній буде адаптувати державний вплив як до стану справ підприємців, які провадять зовнішньоекономічну діяльність, так і до вітчизняного товаровиробника, а також знаходити оптимальну рівновагу державного впливу. Регуляторну політику в митній сфері доцільно виділити в окрему економічну категорію, визначити її цілі, завдання та принципи формування і реалізації. Це дозволить оптимізувати державний вплив на суб'єктів підприємницької діяльності та розглянути митну політику в новій ролі – як регулятора економічних інтересів учасників митних відносин.

Слід приділити увагу трактуванню терміна митного регулювання. Відповідно до Кіотської конвенції митне регулювання включає і такі складові, як митна справа і процедура митного контролю.

Найвищим органом, що здійснює митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності, є Верховна Рада України. Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» митне регулювання визначається як регулювання питань, пов'язаних із встановленням мита та митних зборів, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України [14].

Митна політика України зводиться до: необхідності забезпечення її єдності на всій території; координації зусиль усіх митних органів на виконанні її пріоритетних напрямів; удосконалення нормативно-правової бази; взаємодії та тісній співпраці із митними органами інших країн. Митна політика містить елементи гуманітарної, економічної, торгової, фінансової, науково-технічної, інвестиційної, природоохоронної та інших видів політики. Україна визначає і проводить єдину митну політику, спрямовану на прискорення товарообігу, стимулювання розвитку національної економіки, захист внутрішнього ринку та власного виробника, а також на розвиток митної справи відповідно до загальноновизнаних міжнародних норм. У ринковій економіці держава здійснює регулювання зовнішньоекономічної діяльності з метою забезпечення безпеки країни та захисту загальнонаціональних інтересів. Діяльність державних органів щодо регулювання ЗЕД здійснюється в усіх країнах світу, але її масштаби, форми, методи, конкретні цілі та завдання визначаються кожною країною виходячи з її масштабів, положення в сучасному світі, зовнішньої і внутрішньої політики.

Необхідно виділити фактори, що зумовлюють змістовність митної політики. Усі фактори, що впливають на регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а отже, і на митну політику, науковці умовно розподіляють на політичні, економічні, технічні й організаційні (табл. 2.7) [5].

Фактори впливу на регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Групи	Фактори
Політичні	Утворення центрів сили, які практикують у зовнішній торгівлі використання подвійних стандартів до інших учасників ринку; посилення регіональних союзів і політичних блоків країн, орієнтованих на створення власних правил зовнішньоторговельної діяльності; агресивна торгова експансія держав, що мають розвинену та стійку економіку; відсутність у держави достатніх можливостей до захисту своїх економічних інтересів політичними та військовими засобами
Економічні	Прискорення розвитку процесів глобалізації та регіоналізації світової економіки; низький рівень розвитку економіки держави і її однобічний (сировинний) характер; зниження рівня економічної (переважно продовольчої) безпеки країни, що є наслідком багатьох причин, у тому числі помилок у митній політиці, що проводиться державою; необхідність сприяння інноваційним процесам розвитку машинобудування, сільського господарства, виробництв на базі високих технологій
Технічні	Порівняно невисокий рівень інформаційно-технічного оснащення митних органів та учасників ЗЕД, що не дозволяє повсюдно організувати електронне декларування, ввести попередній контроль і постконтроль, забезпечити ефективне застосування системи управління ризиками
Організаційні	Відсутність реальних механізмів, покликаних забезпечити дотримання норм законодавства [14]; недосконалість організаційних заходів, що уможливорює пропуск на територію держави шкідливої, небезпечної та неякісної продукції і послуг, що призводить до втрати здоров'я населення і забруднення навколишнього середовища [15]; недостатність нормативно-правової бази, що визначає вимоги, норми та правила забезпечення безпеки товарів і послуг; глобальний рівень корупції і розширення масштабів організованої злочинності

Функціонально митна політика зводиться до забезпечення: права громадян України на пересування, економічних інтересів України (в тому числі фіскальної політики), міжнародного економічного, політичного,

культурного та соціального співробітництва; завоювання позицій у міжнародному розподілі ринків.

Сутність митної політики є предметом постійних обговорень у науковому колі. У вітчизняному законодавстві визначення митної політики закріплене Митним Кодексом. Залежно від цілей і завдань зовнішньоекономічної політики держави розрізняють основні її форми: протекціоністську та політику вільної торгівлі (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Форми митної політики

Форми	Державний протекціонізм	Політика вільної торгівлі (лібералізація)
Змістовність	Полягає в створенні умов для розвитку національної економіки шляхом штучного обмеження конкуренції з боку інших держав і допомоги національним виробникам в освоєнні закордонних ринків збуту з використанням зовнішньополітичних позицій держави та державної підтримки експорту	Усебічне заохочення до ввезення іноземних товарів на внутрішній товарний ринок країни
Передбачає	Завищення ставки ввізних мит; застосування нетарифних, адміністративно-правових обмежень або повної заборони щодо імпорту певних видів товарів; державне субсидування, кредитування; надання податкових пільг національним виробникам-експортерам	Установлення мінімальних ставок імпортних мит, або їх скасування, або незастосування до ввезених товарів заходів економічної політики (як тарифного, так і нетарифного регулювання)
Особливості	Суперечить міжнародно-правовим актам з питань торгівлі та митного регулювання. У чистому вигляді майже не зустрічається, поступившись місцем політиці вільної торгівлі	Спрямування та координація політики здійснюється через: формування державної політики у відповідних сферах; контроль і за її реалізацією зазначеними центральними органами виконавчої влади; внесення на розгляд Кабінету Міністрів України розроблених цими органами проектів нормативно-правових актів; визначення порядку обміну інформацією між Міністерством фінансів України та цими органами; затвердження структури цих органів

Митна політика повинна сприяти забезпеченню економічної безпеки країни. Під економічною безпекою слід розуміти такий стан економіки, який гарантує достатній рівень соціального, політичного й оборонного існування і прогресивного розвитку країни, невразливість і незалежність її політичних інтересів від можливих зовнішніх і внутрішніх загроз і впливів.

Як найважливіший засіб забезпечення економічної безпеки держави митна політика безпосередньо визначається цілями та завданнями загальної економічної стратегії держави. Засобами митної політики є заходи держави щодо встановлення митних правил і митних процедур. Сукупність цих заходів, а також система форм і методів їх здійснення складають механізм митної політики [28]. Виділено два основні методи митної політики: тарифний (економічний) і нетарифний (позаекономічний) методи (рис. 2.12).

Під тарифним методом митної політики розуміють систему способів здійснення державою заходів реалізації економічної політики із встановлення мит щодо товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон, а також тарифних преференцій (митно-тарифних пільг).

Нетарифний метод митної політики є системою способів здійснення державою заходів економічного, адміністративного та технічного характеру (за винятком заходів митно-тарифного регулювання), що ускладнюють або обмежують вільну торгівлю товарами з іншими державами. В економічній літературі заходи нетарифного регулювання називають «нетарифні обмеження» або «нетарифні (торгові) бар'єри» [12]. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності залежно від кваліфікаційних ознак (критеріїв) розмежовують на: адміністративні й економічні, тарифні та нетарифні методи.

Економічні методи регулювання ЗЕД ґрунтуються на використанні економічних інструментів торгової політики – мита, податків (ПДВ, акцизів та ін.) і митних зборів. Застосовуючи ці інструменти, держава впливає на економічні інтереси суб'єктів ЗЕД і на їхню поведінку. Цим методам належить провідна роль у регулюванні зовнішньоекономічних відносин у сучасних умовах.

Адміністративні методи складаються з державних правил, нормативів, заборон, через які держава виконує безпосередній вплив на суб'єкти ЗЕД, регламентує різні аспекти їхньої діяльності в інтересах суспільства. Адміністративні методи в більшості випадків суперечать природі

ринкових відносин, тому сфера їхнього застосування поступово звужується. Головною прерогативою адміністративного впливу є контроль, зокрема митний, який є досить актуальним і значущим у сучасних умовах.

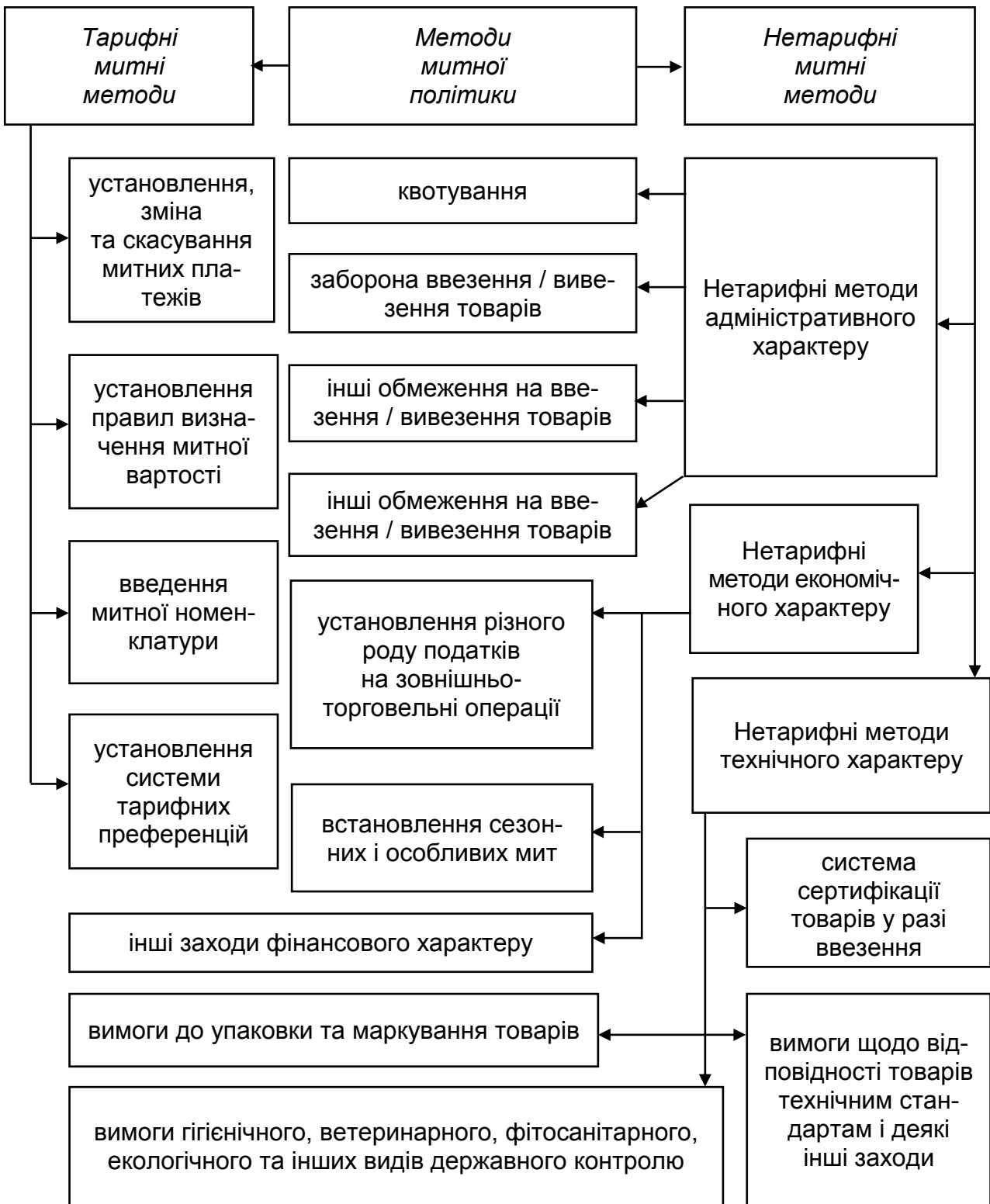


Рис. 2.12. Методи митної політики

Важливими методами економічного регулювання ЗЕД поряд з податками та зборами є тарифні. Їх роль у цьому процесі вимагає окремого розгляду – поза зв'язком з іншими методами економічного регулювання. Тарифне регулювання спрямоване здебільшого на захист внутрішнього ринку від іноземної конкуренції, зокрема недобросовісної. Ввізним митам належить основне значення у системі тарифного регулювання.

Правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності має відповідати таким критеріям: урахувати специфіку предмета та задовільнювати потреби суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Їх завданням є створення сприятливого правового клімату для реалізації економічних інтересів суб'єктів господарювання у сфері зовнішньоекономічних відносин (рис. 2.13).

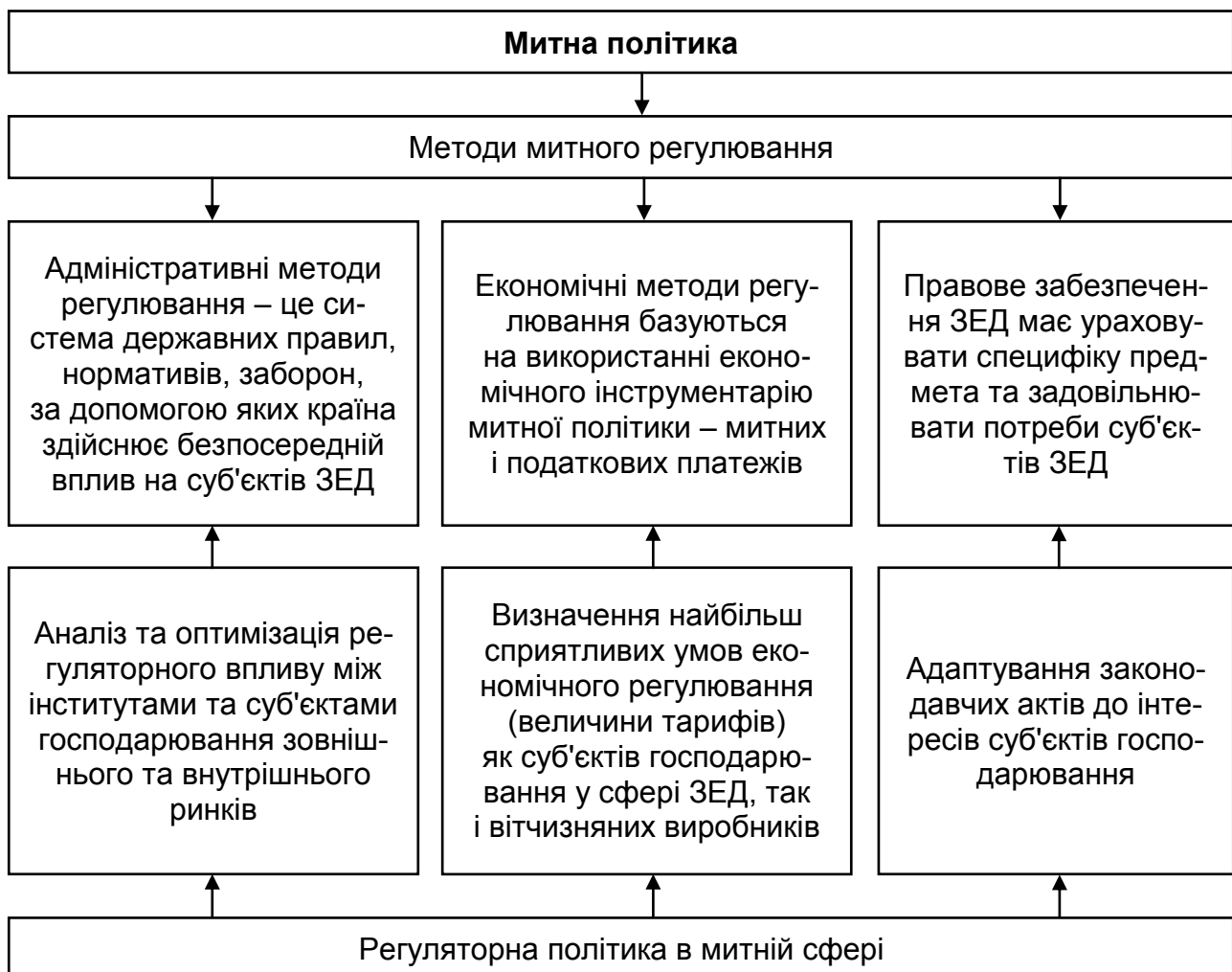


Рис. 2.13. Взаємозв'язок між методами митного регулювання та напрямками регуляторної політики в митній сфері (розроблено автором за даними [60])

Отже, між митною політикою та регуляторною існує тісний взаємозв'язок. Регуляторна політика впливає на формування правової бази митної політики, оптимізує адміністративний вплив відповідно до інтересів суб'єктів господарювання. Держава, спроможна встановити рівновагу між своїм впливом та інтересами підприємців, здобуде найкращий економічний ефект і політичну стабільність (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Перелік взаємних кроків (з адаптації законодавства; імплементаційні), які мають здійснити Україна і ЄС

Кроки з боку України	Кроки з боку ЄС
1	2
<p>Результатом взаємного визнання уповноважених економічних операторів має стати спрощення митних процедур в ЄС для українських підприємств, які отримали статус уповноваженого економічного оператора від українських митних органів. Маючи привілей першочергового митного оформлення в Україні, таке підприємство буде автоматично користуватись такими самими спрощеннями для митного оформлення в ЄС</p>	
<p>Запровадження змін до законодавства та підзаконних нормативно-правових актів у сфері регулювання діяльності Уповноваженого економічного оператора (УЕО). Переговори з ЄС щодо умов угоди про визнання уповноважених економічних операторів</p>	<p>Переговори з Україною щодо умов угоди про визнання уповноважених економічних операторів</p>
<p>Гармонізоване митне законодавство є передумовою для виконання всіх інших заходів, зазначених у цьому документі. Без гармонізації такого законодавства неможливе взаємне визнання уповноважених економічних операторів, створення безпаперового митного середовища та взаємне визнання результатів митного контролю</p>	
<p>Імплементація Митного кодексу ЄС (UCC) та іншого досвіду ЄС у митній сфері. Гармонізація структури Митного тарифу та версії товарної номенклатури з ЄС. Уніфікація практики застосування митного законодавства митними органами України та ЄС</p>	<p>Уніфікація практики застосування митного законодавства митними органами України та ЄС</p>
<p>Спільна транзитна система (NCTS) – приєднання України до NCTS має привести до значного спрощення процедур імпорту-експорту, оскільки митні органи двох сторін будуть обмінюватись значним обсягом інформації у електронних митних деклараціях. Це прискорить контроль на кордоні, адже відпаде необхідність заповнювати нові транзитні декларації на протилежному боці кордону</p>	

1	2
<p>Запровадження змін до законодавства в частині використання спільної транзитної системи з ЄС.</p> <p>Виконання технічних вимог, необхідних для підключення України до європейської транзитної системи</p>	<p>Запрошення щодо вступу України до Конвенції NCTS</p>
<p>Безпаперове митне середовище – обмін електронними документами, відмінними від митних декларацій (наприклад, між ЄС та ЄАВТ реалізовано електронний обмін інформацією за допомогою понад 200 стандартизованих електронних документів) може сприяти вільному переміщенню товарів. Поширення електронного обміну на такі документи, як сертифікати походження, електронні інвойси, вантажні документи тощо, зекономить час митного оформлення як в ЄС, так і в Україні</p>	
<p>Налагодження технічних аспектів обміну інформацією про видані сертифікати походження та номери затверджених експортерів.</p> <p>Внесення змін до законодавства в частині використання електронних документів, отриманих від митних органів іноземних держав.</p> <p>Поширення елементів контролю за принципом «єдиного вікна» на базі єдиної інформаційної системи Україна-ЄС.</p> <p>Підписання угод про інформаційну взаємодію між митними органами України та ЄС</p>	<p>Налагодження технічних аспектів обміну інформацією про видані сертифікати походження та номери затверджених експортерів.</p> <p>Внесення змін до законодавства в частині використання електронних документів, отриманих від митних органів іноземних держав.</p> <p>Підписання угод про інформаційну взаємодію між митними органами України та ЄС</p>
<p>Взаємне визнання результатів окремих форм митного контролю (результати зважування, сканування тощо) – заходи митного контролю виконуються по обидві боки кордону. Наприклад, митний огляд (як правило, найбільш часозатратний), може проводитись як у разі експорту товарів з України, так і ввезення їх з ЄС. Установлення належного ступеня довіри між митними органами й обмін інформацією про проведені форми контролю дозволять виключити дублювання форм контролю та нівелює втрати часу</p>	
<p>Узгодження технічних питань з обміну інформацією та обсягу форм митного контролю, результати яких визнаються суміжною стороною.</p> <p>Внесення змін до законодавства в частині прийнятності застосування в митному контролі в Україні результатів контролю, проведеного європейськими митними органами.</p> <p>Підписання угод про інформаційну взаємодію між митними органами України та ЄС</p>	<p>Узгодження технічних питань обміну інформацією та обсягу форм митного контролю, результати яких визнаються суміжною стороною.</p> <p>Внесення змін до законодавства в частині прийнятності застосування в митному контролі в ЄС результатів контролю, проведеного українськими митними органами.</p> <p>Підписання угод про інформаційну взаємодію між митними органами України та ЄС</p>

Підвищення чи зниження митних тарифів впливає на стан внутрішніх товаровиробників та імпортерів. Тому для адаптування митного регулювання необхідно дослідити проблеми регуляторної політики в митній сфері, визначити її цілі та завдання. Імплементация положень Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (надалі – УА) у сфері митної справи відіграє ключову роль у процесі економічної інтеграції України до внутрішнього ринку ЄС. Результатом цього процесу має стати суттєве спрощення митних процедур, зменшення витрат підприємств у здійсненні міжнародних торговельних операцій та поступове зростання обсягів товарообігу України та ЄС (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Законодавче забезпечення процесу імплементації положень Угоди про асоціацію між Україною та ЄС

Нормативні акти	Характеристика
1	2
Закон України «Про приєднання України до Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження» [186]	Визначено, що Конвенція набирає чинності для України в перший день другого місяця після внесення Україною депозитарію Конвенції документа про приєднання
Розпорядження КМУ «Про схвалення проєкту Рішення Підкомітету Україна – ЄС з питань митного співробітництва стосовно заміни Протоколу I «Щодо визначення концепції «походження товарів» і методів адміністративного співробітництва» [188]	З метою виконання внутрішньодержавних процедур, необхідних для схвалення Підкомітетом Україна – ЄС з питань митного співробітництва Рішення стосовно заміни Протоколу I правилами визначення походження товарів, установленими Конвенцією РЕМ
Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законів України щодо запровадження механізму «єдиного вікна» та оптимізації здійснення контрольних процедур при переміщенні товарів через митний кордон України» [192]	Здійснено перший важливий крок для приведення транзитних процедур України у відповідність до умов Конвенції про єдиний режим транзиту
Конвенція Про приєднання України до Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження [186]	Дозволить збільшити можливості для преференційного експорту вітчизняних товарів на перспективні зовнішні ринки країн – учасниць Конвенції
Дорожня карта приєднання України до спільної транзитної процедури ЄС/ ЄАВТ [145]	Включає етапи та необхідні кроки для повної імплементації правил спільного транзиту, в тому числі застосування Нової комп'ютеризованої транзитної системи (NCTS)

1	2
	Досягнуто попередню домовленість про можливість закупівлі Європейською стороною для потреб Державної фіскальної служби України програмного забезпечення «Minimum Common Core», яке розроблене Єврокомісією для NCTS
Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України» [176] на виконання ст.ст. 84, 250 і Додатка XV «Наближення митного законодавства» до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС	Передбачено розширення переліку об'єктів права інтелектуальної власності, сприяння захисту яких здійснюється під час переміщення товарів через митний кордон України. Установлені особливості призупинення митного оформлення та знищення невеликих партій товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях
Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів» [92]	Передбачає спрощення митних формальностей для підприємств з високим ступенем довіри, створює передумови для визнання статусу українських АЕО у ЄС, участь українських АЕО у формуванні ланцюгів простежуваності постачання товарів відповідно до Рамкових стандартів Всесвітньої митної організації, що значно підвищить конкурентоспроможність українських підприємств

Положення УА у сфері митної співпраці зобов'язують Україну: імплементувати до вітчизняного законодавства найкращі практики митного законодавства ЄС (зокрема Митного кодексу); створити передумови для взаємного визнання уповноваженого економічного оператора – протягом трьох років з дати набрання чинності Угодою; імплементувати положення Конвенцій протягом року з дати набрання чинності УА [192]. Рекомендації до процесу вдосконалення митної політики подано в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Рекомендації до процесу вдосконалення митної політики

Напрями	Рекомендації
1	2
Для України	1. Внести зміни до Митного кодексу для імплементування інституту авторизованого економічного оператора (АЕО) та спрощення транзитних процедур в Україні (законопроект № 7473, що наразі перебуває на розгляді Верховної Ради)

1	2
	<p>2. Систематизувати зусилля, спрямовані на імплементацію УА у митній сфері та спрощення процедур торгівлі. З цією метою слід поєднувати зусилля з інститутами громадянського суспільства, зокрема бізнес-асоціаціями, які можуть надати допомогу в упровадженні змін.</p> <p>3. Забезпечити системні механізми урядового та громадського контролю за діяльністю нового окремого державного органу – Державної митної служби</p>
Для ЄС	<p>1. Активізувати надання технічної, організаційної та методологічної допомоги у реформуванні митниці та митних процедур в Україні.</p> <p>2. Надати політичний імпульс щодо готовності приєднання України до єдиної транзитної системи ЄС та визнання авторизованих економічних операторів (УЕО) – у разі відповідності впроваджених в Україні процедур нормам права ЄС</p>

Імплементація змін митного законодавства здійснюється на основі таких ключових актів ЄС:

Регламенту (ЄС) № 952/2013, яким встановлюється Митний кодекс Союзу;

Конвенції про спрощення формальностей у торгівлі товарами та Конвенції про єдиний режим транзиту (з метою подальшого приєднання);

Регламенту (ЄС) № 1186/2009, що встановлює систему співтовариства для звільнення від сплати мит (розділи I і II);

Регламенту (ЄС) № 608/2013 Європейського Парламенту та Ради про митний контроль за дотриманням прав інтелектуальної власності та Імплементаційного Регламенту Комісії (ЄС) № 1352/2013, яким установлюються форми документів, передбачені Регламентом (ЄС) № 608/2013 Європейського Парламенту та Ради про митний контроль за дотриманням прав інтелектуальної власності.

Митна реформа повинна бути комплексною, адже поодинокі вдосконалення окремих елементів галузі не зможуть системно змінити поточний стан справ. У ході планування та розроблення проєкту реформи потрібно чітко уявляти кінцевий результат, до якого вестиме процес трансформації. Поєднання новітніх компонентів митного регулювання дозволить модернізувати митну службу так, щоб вона могла виконувати два основоположних завдання: захист держави та стимулювання міжнародної торгівлі.

Розділ 3. Аналіз регулятивного впливу податкової політики на реальний сектор економіки

3.1. Аналіз податкової віддачі регіонів України

Вклад кожного регіону України в загальні податкові надходження країни є доволі різним. Це пояснюється відмінностями за кількістю населення, кількістю суб'єктів господарювання, доходами населення, наявністю корисних копалин і таке інше. Але у розробленні напрямів податкової політики державою практично не враховуються соціально-економічне становище конкретного регіону та деякі показники соціально-економічного розвитку. Податкові надходження в розрізі регіонів України наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Надходження податків і зборів за регіонами України, млн грн
(складено автором за даними [171])

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька	2 245,5	2 584,4	3 069,7	4 722,6	6 780,8	7 972,7
Волинська	1 187,3	1 287,1	1 668,2	2 511,9	4 052,4	4 232,9
Дніпропетровська	9 268,8	10 122,9	11 841,5	16 144,6	21 314,2	24 922,8
Донецька	11 226	8 884,3	6 162,6	7 628,8	10 539,8	11 199,1
Житомирська	1 860,2	2 055,3	2 301,7	3 452,4	4 994,9	5 811,0
Закарпатська	1 244,3	1 343,0	1 713,8	2 653,7	3 991,1	4 412,1
Запорізька	4 000,8	4 153,5	4 882,2	7 710,2	9 676,5	11 344,8
Івано-Франківська	1 669,3	1 735,9	2 089,7	3 163,7	4 423,4	5 144,3
Київська	4 063,2	4 210,7	5 135,1	7 805,9	12 181,4	13 116,5
Кіровоградська	1 662,4	1 824,1	2 080,2	3 169,0	4 442,7	5 164,3
Луганська	3 931,7	2 289,5	1 733,3	2 177,7	2 714,1	2 956,9
Львівська	3 946,1	4 222,8	5 334,6	8 662,3	11 667,1	13 278,8
Миколаївська	2 001,4	2 140,2	2 483,9	3 770,5	5 164,2	5 826,2
Одеська	4 443,4	4 691,4	5 695,4	9 168,1	14 001,8	15 073,7
Полтавська	3 375,0	3 504,7	4 040,8	5 966,6	8 015,5	10 406,8
Рівненська	1 542,5	1 619,4	1 813,7	2 706,3	4 011,9	4 468,5
Сумська	1 899,8	1 965,9	2 262,1	3 456,1	5 013,2	5 708,8
Тернопільська	1 124,0	1 182,3	1 460,6	2 154,2	3 153,3	3 797,2
Харківська	5 611,9	5 822,4	6 736,4	9 816,0	13 515,6	1 658,0
Херсонська	1 401,3	1 466,1	1 799,0	2 748,2	3 773,8	4 438,0
Хмельницька	1 849,6	1 960,2	2 299,7	3 474,3	4 971,8	5 793,0

Закінчення табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7
Черкаська	2 149,6	2 262,7	2 659,8	3 986,5	5 567,8	6 427,9
Чернівецька	957,5	1 002,9	1 296,4	2 042,5	2 553,0	2 873,2
Чернігівська	1 570,7	1 727,3	2 033,3	3 081,4	4 362,4	5 099,9

Дані табл. 3.1 свідчать про те, що левову частку податкових надходжень до бюджету спрямовують Дніпропетровська, Харківська, Одеська, Львівська та Київська області; найменші зафіксовані від Луганської, Тернопільської та Закарпатської.

Для забезпечення вирівнювання доходів регіонів державою застосовуються офіційні трансферти, які майже за всіма регіонами України перевищують податкові надходження в діапазоні 1,5 – 2,5 рази (табл. 3.2). Виняток становить Дніпропетровська область, в якій за підсумками 2018 р. сума податкових надходжень була вищою за бюджетні трансферти.

Таблиця 3.2

**Офіційні трансферти від органів державного управління
за регіонами України, млн грн (складено автором за даними [129])**

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька	4 853,1	5 440,6	7 478,2	8 653,0	12 390,0	13 509,2
Волинська	4 109,8	4 699,7	5 736,4	6 430,8	8 902,0	9 991,9
Дніпропетровська	5 844,3	6 846,1	13 169,4	14 526,5	20 152,9	21 906,3
Донецька	8 057,4	8 440,2	9 497,0	9 226,1	13 878,8	13 546,3
Житомирська	4 374,5	4 764,1	6 163,3	7 197,8	9 938,3	11 019,9
Закарпатська	4 791,7	5 088,8	6 361,9	7 015,3	9 402,5	10 914,0
Запорізька	4 000,7	4 396,8	7 100,4	8 037,4	11 392,3	12 234,0
Івано-Франківська	4 939,9	5 529,7	7 214,1	8 652,0	11 921,8	12 935,6
Київська	4 115,8	4 869,6	7 468,3	8 224,0	12 316,1	13 589,8
Кіровоградська	3 073,1	3 350,9	4 620,8	5 246,6	7 223,2	8 066,2
Луганська	4 627,3	4 333,4	3 264,1	3 874,6	4 870,0	5 785,0
Львівська	7 333,8	8 310,4	12 038,6	13 391,2	18 778,5	19 738,7
Миколаївська	3 347,6	3 705,2	5 139,7	5 593,5	7 536,0	8 287,6
Одеська	5 788,1	6 844,6	9 567,1	10 016,7	13 216,9	15 000,4
Полтавська	3 247,7	3 773,8	6 254,5	7 768,2	10 855,0	11 717,2
Рівненська	4 475,1	5 001,2	6 369,5	7 317,0	10 247,3	11 197,6
Сумська	3 134,6	3 510,6	5 145,2	6 373,5	8 292,7	9 243,3
Тернопільська	3 747,7	4 158,8	5 366,4	6 775,6	9 008,9	9 675,8

1	2	3	4	5	6	7
Харківська	5 635,5	7 555,8	10 579,9	11 608,2	16 092,1	18 139,8
Херсонська	3 400,5	3 775,4	4 745,6	5 264,2	7 170,0	8 265,0
Хмельницька	4 332,9	4 788,0	6 314,5	7 358,1	10 346,1	11 092,7
Черкаська	3 573,9	4 180,3	5 705,6	6 847,2	9 715,0	10 410,3
Чернівецька	3 263,9	3 522,3	4 442,9	5 095,7	7 111,8	8 139,2
Чернігівська	3 142,6	3 645,4	4 760,9	5 483,1	8 083,5	9 137,6

Бюджетні трансферти допомагають регіонам отримувати додаткові кошти, оскільки фінансові результати від звичайної діяльності підприємств в різних регіонах значно відрізняються (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Фінансовий результат підприємств до оподаткування за регіонами України, млн грн (складено автором за даними [171])

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька	638,1	-1 231,9	5 228,7	9 441,7	10 004,2	10 155,5
Волинська	-584,7	-6 768,9	-3 180,1	351,6	2 123,8	5 550,7
Дніпропетровська	6 792	-54 878,6	-46 590,6	-128 388,4	51 394,5	42 581,9
Донецька	-1 579,3	-42 873,6	-61 704,2	-15 406,7	-25 612,6	974,2
Житомирська	-16,5	-2 470,6	3,1	2 552,1	2004,9	4 195,7
Закарпатська	117,0	-2 100,6	-	-	-	-
Запорізька	6 048,3	-9 079,9	-2 724,3	13 799,3	20 951,6	-
Івано-Франківська	-1 016,8	-9 126,5	-7 186,2	-2 868,6	-407,4	1 009,4
Київська	7 512,8	-28 969,4	-18 556,4	8 199,7	13 080,0	14 782,7
Кіровоградська	1 088,2	-3 263,1	-4 187,2	6 981,3	777,1	4 378,0
Луганська	-8 355,4	-46 595,7	-51 543,1	-25 234,5	-25 802,8	1 282,1
Львівська	2 772,6	-8 753,2	-7 630,1	2 152,7	5 365,7	9 138,2
Миколаївська	1 068,5	-8 758,4	-2 663,5	-232,9	3 713,4	7 432,2
Одеська	-400,6	-30 325,2	-15 780,0	-1 314,8	6 844,9	14 354,0
Полтавська	6 332,8	-3 198,9	-	-	-	-
Рівненська	-1 617,4	-7 610,9	-5 308,1	118,2	803,2	2 366,3
Сумська	885,9	-678,8	4 653,5	6 015,6	5 365,1	5 450,1
Тернопільська	297,2	-5 796,2	-2 088,0	-55,3	-4 865,3	289,7
Харківська	1 935,2	-6 708,0	-2 701,8	2 881,5	-	-
Херсонська	228,0	-2 500,6	2 378,9	3 748,5	4 040,1	4 530,8
Хмельницька	547,4	-3 396,1	-479,9	3 005,9	1 846,2	6 380,4

1	2	3	4	5	6	7
Черкаська	430,2	-5 833,6	3 719,0	6 417,0	6 955,0	9 930,0
Чернівецька	-129,5	-910,2	417,8	426,7	-227,8	148,1
Чернігівська	100,5	-3 136,6	-	-	-	-

За деякими регіонами відсутня статистична інформація в зв'язку з конфіденційністю інформації про виробництво оборонної продукції. Результати аналізу свідчать про поступове покращення результатів діяльності підприємств. За 2018 р. у жодному з регіонів не було від'ємного фінансового результату.

Для повноти відображення економічного розвитку регіонів України слід проаналізувати показник валової доданої вартості (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Валова додана вартість за регіонами України,
млн грн (складено автором за даними [171])**

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
1	2	3	4	5	6
Вінницька	32 740	39 289	51 605	63 598	76 700
Волинська	18 794	21 762	27 723	31 344	44 432
Дніпропетровська	128 714	145 778	170 180	195 468	250 957
Донецька	137 450	98 590	89 513	106 635	128 658
Житомирська	23 322	26 780	33 768	42 010	52 879
Закарпатська	19 876	22 331	26 179	29 157	38 293
Запорізька	45 822	54 290	70 498	82 054	101 060
Івано-Франківська	29 977	33 644	40 230	45 496	55 300
Київська	60 176	69 176	87 644	108 063	131 911
Кіровоградська	22 448	25 528	33 669	41 058	45 715
Луганська	46 864	26 989	19 945	25 913	26 000
Львівська	57 120	65 499	82 665	100 551	128 415
Миколаївська	28 510	31 435	41 769	49 989	58 768
Одеська	62 601	67 358	87 157	104 630	130 146
Полтавська	50 301	59 473	79 583	98 362	125 374
Рівненська	19 935	25 799	31 017	34 939	42 158
Сумська	23 971	27 133	36 099	40 681	48 345
Тернопільська	16 778	19 991	24 042	28 048	35 418
Харківська	75 274	84 857	106 226	132 241	159 679
Херсонська	18 924	21 347	28 865	34 210	41 168
Хмельницька	23 932	28 773	36 086	42 971	54 586

1	2	3	4	5	6
Черкаська	29 002	33 135	42 740	49 793	60 406
Чернівецька	12 947	14 162	17 086	19 647	25 744
Чернігівська	22 082	25 377	32 696	38 324	48 832

Найвищі показники валової доданої вартості спостерігаються в Дніпропетровській, Харківській та Київській областях; найнижчі – в Чернівецькій, Луганській та Тернопільській.

У процесі реалізації напрямів податкової політики мають враховуватися різні показники соціально-економічного розвитку регіонів. Наслідком цього має стати диференційований підхід держави до оподаткування в регіонах України. Одним із таких показників має стати податкова віддача.

Термін «податкова віддача» вперше було наведено в наказі Державної податкової адміністрації України «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання» [179]. У наказі наводилися формули розрахунку податкової віддачі з податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість (для юридичних осіб) і податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб-підприємців). Цей показник виступав основою для включення платників податків до плану-графіка планових податкових перевірок і був віднесений до критеріїв високого ступеня ризику.

Податкова віддача з податку на прибуток ($PВ_{пп}$) визначалася за формулою (3.1):

$$PВ_{пп} = (p12_a / p3_a) \times 100 \%, \quad (3.1)$$

де $p12_a$ – показник колонки А р.12 декларації з податку на прибуток (сума податку на прибуток до сплати);

$p3_a$ – показник колонки А р.3 декларації з податку на прибуток (сума доходу платника податку).

Податкова віддача з податку на додану вартість ($PВ_{пдв}$) визначалася за формулою (3.2):

$$PВ_{пдв} = ((p9_b - p6_b) + (p2.1_a + p2.2_a \times 20 \% - p17_b)) / ((p9_b - p6_b) \times 5 + (p2.1_a + p2.2_a)) \times 100 \%, \quad (3.2)$$

де $p9_b$ – показник колонки Б р.9 декларації з ПДВ «Усього податкових зобов'язань»;

p_{6b} – показник колонки Б р.6 декларації з ПДВ «Імпорт товарів протягом звітного періоду, сплату ПДВ за які було відстрочено шляхом оформлення податкового векселя»;

$p_{2.1a}$ – показник колонки А р.2.1 декларації з ПДВ «Експортні операції»;

$p_{2.2a}$ – показник колонки А р.2.2 декларації з ПДВ «Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою»;

p_{17b} – показник колонки Б р.17 декларації з ПДВ «Усього податкового кредиту».

Згідно з нормами наказу рівень зростання податків мав відповідати рівню зростання валових доходів, або рівень сплати податків – рівню сплати податків у відповідній галузі, або рівень податкової віддачі мав дорівнювати або бути більше 1 %, якщо середній рівень податкової віддачі в галузі перевищує 1 %. У випадку недотримання вказаних норм підприємства підлягали першочерговим плановим податковим перевіркам.

Податкова віддача з податку на доходи фізичних осіб ($PV_{пдфо}$) визначалася за формулою:

$$PV_{пдфо} = (C_{пдфо} / C_{зод}) \times 100 \%, \quad (3.3)$$

де $C_{пдфо}$ – середньомісячна сума податку з доходів фізичних осіб, яка підлягає сплаті за результатами здійснення господарської діяльності за період з початку року до останнього звітного періоду або попередній календарний рік, який передуює складанню плану-графіка;

$C_{зод}$ – середньомісячний загальний оподатковуваний (валовий) дохід, отриманий від здійснення господарської діяльності з початку року до останнього звітного періоду (залежно від того, в якому періоді податкова віддача менше, ніж критерій відбору), який передуює складанню плану-графіка.

Граничне значення показника податкової віддачі для фізичних осіб-підприємців мало бути не менше 0,48. Регламентування граничного розміру показника податкової віддачі не було економічно обґрунтовано, що приводило до збільшення кількості податкових перевірок, оскільки значна кількість платників податків завдяки показнику податкової віддачі належала до високого ступеня ризику, який передбачав проведення щорічних планових податкових перевірок.

В умовах постійного зростання розміру мінімальної заробітної плати застосування граничного значення є не доцільним, що призводило до необґрунтованого включення до плану-графіка податкових перевірок деяких платників податків.

У роботі Т. Косової та О. Тімарцевого [49] пропонується визначати податкову віддачу регіонів як співвідношення податків, сплачених у регіоні, до суми валового регіонального продукту.

Валовий регіональний продукт за регіонами України суттєво відрізняється, що пояснюється різною соціально-економічною спрямованістю регіонів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Валовий регіональний продукт за регіонами України,
млн грн (складено автором за даними [171])**

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Вінницька	36 191	43 990	59 871	74 411	92 427	98 342
Волинська	20 622	24 195	31 688	35 744	51 972	53 687
Дніпропетровська	152 905	176 540	215 206	244 478	313 830	321 676
Донецька	164 926	119 983	115 012	137 500	166 404	167 902
Житомирська	25 676	29 815	38 425	47 919	61 470	65 220
Закарпатська	21 400	24 120	28 952	32 390	43 043	45 066
Запорізька	54 352	65 968	89 061	104 323	130 377	132 854
Івано-Франківська	33 196	37 643	45 854	51 404	63 850	67 553
Київська	68 931	79 561	104 030	128 638	157 043	167 251
Кіровоградська	25 313	28 758	38 447	46 021	53 031	56 107
Луганська	55 108	31 393	23 849	31 356	30 285	30 588
Львівська	63 329	72 923	94 690	114 842	147 404	155 364
Миколаївська	32 030	35 408	48 195	57 815	69 371	72 215
Одеська	69 760	74 934	99 761	119 800	149 530	150 876
Полтавська	58 464	69 831	95 867	116 272	150 904	159 656
Рівненська	22 004	28 724	35 252	39 469	48 836	49 129
Сумська	26 765	30 397	41 567	46 287	56 530	58 735
Тернопільська	18 085	21 676	26 656	31 072	40 747	41 562
Харківська	85 315	96 596	124 843	154 871	187 454	190 828
Херсонська	20 767	23 250	32 215	38 743	47 868	48 155
Хмельницька	26 426	32 162	41 088	48 859	63 882	64 649
Черкаська	33 087	38 466	50 843	59 412	73 176	77 347
Чернівецька	13 757	15 049	18 506	21 239	28 591	29 878
Чернігівська	24 237	28 156	36 966	43 362	56 672	59 052

Найбільші значення валового регіонального продукту спостерігаються у Дніпропетровській, Харківській, Київській, Львівській та Одеській областях; найнижчі – в Чернівецькій, Луганській та Тернопільській. Показники валового регіонального продукту на 1 особу за 2013 – 2018 рр. подані в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Валовий регіональний продукт на одну особу за регіонами України,
млн грн (складено автором за даними [171])**

Регіон України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Вінницька	22 303	27 249	37 270	46 615	58 384	62 121
Волинська	19 817	23 218	30 387	34 310	49 987	51 637
Дніпропетровська	46 333	53 749	65 897	75 396	97 137	99 565
Донецька	37 830	27 771	26 864	32 318	39 411	39 766
Житомирська	20 286	23 678	30 698	38 520	49 737	52 771
Закарпатська	17 044	19 170	22 989	25 727	34 202	35 809
Запорізька	30 526	37 251	50 609	59 729	75 306	76 737
Івано-Франківська	24 022	27 232	33 170	37 220	46 312	48 998
Київська	39 988	46 058	60 109	74 216	90 027	95 879
Кіровоградська	25 533	29 223	39 356	47 469	55 183	58 384
Луганська	24 514	14 079	10 778	14 251	13 883	14 022
Львівська	24 937	28 731	37 338	45 319	58 221	61 365
Миколаївська	27 355	30 357	41 501	50 091	60 549	63 032
Одеська	29 118	31 268	41 682	50 159	62 701	63 265
Полтавська	39 962	48 040	66 390	81 145	106 248	112 410
Рівненська	19 003	24 762	30 350	33 958	42 038	42 290
Сумська	23 517	26 943	37 170	41 741	51 419	53 424
Тернопільська	16 819	20 228	24 963	29 247	38 593	39 365
Харківська	31 128	35 328	45 816	57 150	69 489	70 740
Херсонська	19 311	21 725	30 246	36 585	45 532	45 805
Хмельницька	20 165	24 662	31 660	37 881	49 916	50 515
Черкаська	26 168	30 628	40 759	48 025	59 697	63 100
Чернівецька	15 154	16 552	20 338	23 365	31 509	32 927
Чернігівська	22 603	26 530	35 196	41 726	55 198	57 516

Ці показники найвищі у Полтавській, Київській та Дніпропетровській областях; останні в рейтингу Луганська, Чернівецька та Закарпатська області. Такі результати пояснюються потужною виробничою інфраструктурою у промислово розвинутих регіонах України.

На відміну від показників податкових надходжень і валового регіонального продукту, показник податкової віддачі регіонів суттєво відрізняється за градацією регіонів (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Податкова віддача за регіонами України, %
(розраховано автором за даними [143])

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Вінницька	6,20	5,87	5,13	6,35	7,34	8,11
Волинська	5,76	5,32	5,26	7,03	7,80	7,88
Дніпропетровська	6,06	5,73	5,50	6,60	6,79	7,75
Донецька	6,81	7,40	5,36	5,55	6,33	6,67
Житомирська	7,24	6,89	5,99	7,20	8,13	8,91
Закарпатська	5,81	5,57	5,92	8,19	9,27	9,79
Запорізька	7,36	6,30	5,48	7,39	7,42	8,54
Івано-Франківська	5,03	4,61	4,56	6,15	6,93	7,62
Київська	5,89	5,29	4,94	6,07	7,76	7,84
Кіровоградська	6,57	6,34	5,41	6,89	8,38	9,20
Луганська	7,13	7,29	7,27	6,95	8,96	9,67
Львівська	6,23	5,79	5,63	7,54	7,92	8,55
Миколаївська	6,25	6,04	5,15	6,52	7,44	8,07
Одеська	6,37	6,26	5,71	7,65	9,36	9,99
Полтавська	5,77	5,02	4,22	5,13	5,31	6,52
Рівненська	7,01	5,64	5,14	6,86	8,22	9,10
Сумська	7,10	6,47	5,44	7,47	8,87	9,72
Тернопільська	6,22	5,45	5,48	6,93	7,74	9,14
Харківська	6,58	6,03	5,40	6,34	7,21	8,69
Херсонська	6,75	6,31	5,58	7,09	7,88	9,22
Хмельницька	7,00	6,09	5,60	7,11	7,78	8,96
Черкаська	6,50	5,88	5,23	6,71	7,61	8,31
Чернівецька	6,96	6,66	7,01	9,62	8,93	9,62
Чернігівська	6,48	6,13	5,50	7,11	7,70	8,64

За 2018 р. найбільша податкова віддача була у Одеській, Закарпатській та Сумській областях; найнижчий показник у Полтавській, Донецькій та Запорізькій областях (рис. 3.1).

Середній показник податкової віддачі за останні шість років найбільший у Чернівецькій, Луганській та Одеській областях, а найнижчий – у Полтавській, Івано-Франківській та Київській областях (рис. 3.2).

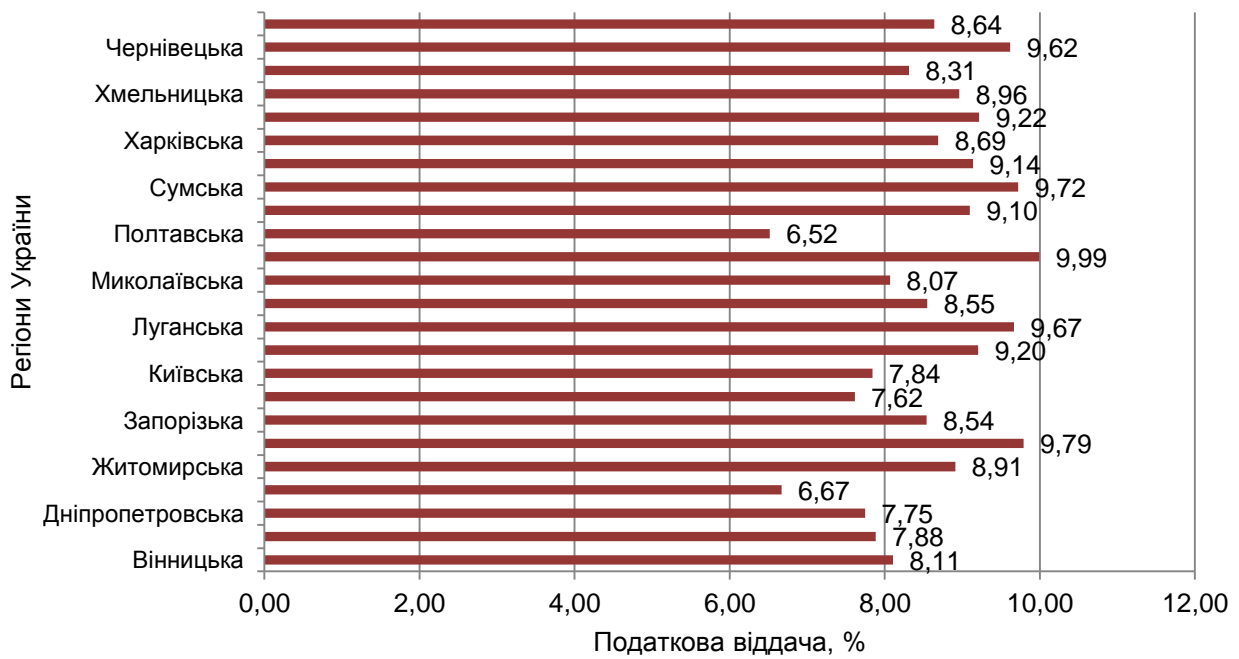


Рис. 3.1. Показник податкової віддачі за регіонами України за 2018 р.

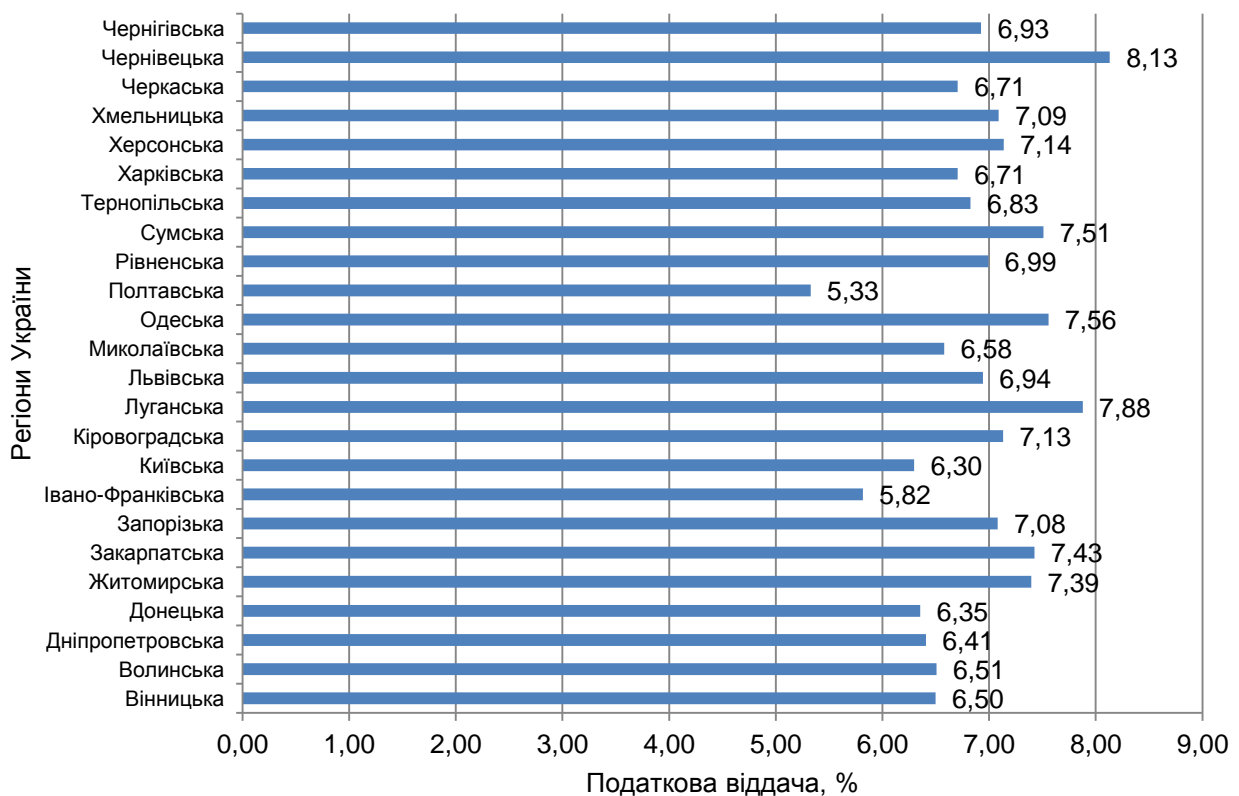


Рис. 3.2. Середній показник податкової віддачі за регіонами України за 2013 – 2018 рр.

Показники у регіонах-лідерах свідчать про їх обґрунтовану економічну політику, що уможлиблює залучення додаткових інвестицій в різні сфери розвитку регіонів та потенційне зниження офіційних трансфертів з бюджету. Отже, розвиток регіонів України залежить від багатьох показників. Серед них найважливішим є показник податкових надходжень, розмір яких визначає напрями розвитку соціально-економічної політики регіонів.

Водночас регіони України не можуть регулювати процеси оподаткування залежно від показників соціально-економічного розвитку. Саме тому необхідно обґрунтувати порядок установлення ставок податку на доходи фізичних осіб з урахуванням показників регіонального розвитку.

3.2. Обґрунтування диференціації ставок податку на доходи фізичних осіб з урахуванням показників регіонального розвитку

Одним із принципів побудови податкового законодавства, який прописаний в ст. 4 Податкового кодексу України (ПКУ), є принцип соціальної справедливості. Згідно з пп. 4.1.6 ПКУ соціальна справедливість – це «установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків» [173].

До 2011 р. в українському податковому законодавстві принцип соціальної справедливості регламентувався Законом України «Про систему оподаткування» [104]. Згідно з ним соціальна справедливість в оподаткуванні передбачала «забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і застосування диференційованого та прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи» [104].

До 2004 р. принцип соціальної справедливості реалізовувався в прибутковому податку з громадян завдяки диференціації ставок податку, а після реформування системи оподаткування доходів фізичних осіб було здійснено перехід на пропорційну систему оподаткування їх доходів, яка мала на меті зменшення обсягу тіньової економіки.

До 2004 р. питома вага надходжень прибуткового податку з громадян у доходах Зведеного бюджету України складала близько 27 %. Перехід на пропорційну систему оподаткування доходів фізичних осіб у 2004 р. не збільшив питому вагу надходжень податку на доходи фізичних осіб, призвівши до зменшення цього показника (протягом 2004 –

2018 рр. показник складав від 15,3 до 19,4 %). Більше того, в Україні до тепер діє неоподатковуваний мінімум доходів громадян в розмірі 17 грн, що не відповідає вимогам часу.

Показником, яким доцільно замінити неоподатковуваний мінімум доходів громадян, мала б стати податкова соціальна пільга. Але порядок її застосування протягом 16 років значно змінився, що дозволяє зробити висновок про переважання обмежувальної функції такого інструменту податкового регулювання над стимуляційною. Це підтверджується тим, що розмір заробітної плати, до якої може бути застосована податкова соціальна пільга у 2020 р. становить 2 940 грн, мінімальна заробітна плата на 1.01.2020 р. становила 4 723 грн. Тобто, навіть за наявності підстав для застосування податкової соціальної пільги (ст. 169 ПКУ) платники податку можуть не отримати право на неї, якщо сума нарахованої заробітної плати перевищить встановлену ПКУ межу.

На відміну від України, в деяких провідних європейських країнах інакше підходять до реалізації принципу соціальної справедливості. Наприклад, застосовується показник неоподаткованого мінімуму в річному розмірі (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Неоподатковуваний мінімум для громадян в країнах ЄС
(річне вимірювання)** (складено автором за даними [134; 222; 223])

Країни ЄС	Неоподатковуваний мінімум, євро	Країни ЄС	Неоподатковуваний мінімум, євро
Австрія	до 11 000	Кіпр	до 19 500
Німеччина	до 9 000	Люксембург	до 20 000
Франція	до 9 964	Мальта	до 9 100
Іспанія	до 5 150	Великобританія	до 11 850 фунтів стерлінгів

У більшості країн ЄС застосовується диференціація ставок індивідуального прибуткового податку з громадян (табл. 3.9).

Для цього враховується дохід окремого платника податку та сукупний сімейний дохід (Німеччина, Люксембург, Нідерланди). У деяких країнах ЄС (Італія, Іспанія, Швеція, Німеччина) діє механізм оподаткування доходів громадян, завдяки якому місцеві громади можуть установлювати регіональні надбавки до чинних ставок індивідуального прибуткового податку з громадян. Це означає, що місцеві громади враховують рівень доходів місцевого населення, їх заробітні плати.

**Особливості індивідуального прибуткового оподаткування
в країнах ЄС (складено автором на основі [134; 222; 223])**

Країни	Ставки податку, %	Країни	Ставки податку, %
Болгарія	10	Португалія	14,5; 18,5; 37; 45; 48
Данія	8; 42; 56	Німеччина	0; 14; 42; 45
Естонія	20	Польща	18; 32
Латвія	23	Словаччина	19; 25
Литва	15	Словенія	16; 27; 34; 39; 50
Румунія	16	Фінляндія	0; 6,25; 17,5; 21,5; 31,5
Угорщина	15	Франція	0; 14; 30; 41; 45
Чехія	15	Хорватія	12; 25; 40
Австрія	0; 25; 35; 42; 48; 50; 55	Нідерланди	33; 41,95; 42; 52
Бельгія	25; 30; 40; 45; 50	Люксембург	Клас 1 (самотні) – від 4,6 до 37,4 Клас 1а (самотні з дитиною) – від 0 до 37 Клас 2 (одружені) – від 0 до 31 %
Велика Британія	0; 20; 40; 50		
Греція	22; 29; 37; 45		
Ірландія	20; 40		
Іспанія	0; 9,5; 12; 15; 18,5; 22,5		
Італія	23; 27; 38; 41; 43		
Кіпр	0; 20; 25; 30; 35		
Мальта	0; 15; 25; 35		
Швеція	20; 25 (+32,1% – регіональна надбавка)		

В Україні рівень доходів громадян та їхньої заробітної плати значно відрізняється (табл. 3.10 – 3.12).

Таблиця 3.10

**Доходи населення по регіонам України в 2013 – 2018 рр.,
млн грн (складено автором за даними [171])**

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька	46 157	49 418	59 646	69 654	94 417	114 480
Волинська	26 907	27 986	33 250	39 359	53 204	63 810
Дніпропетровська	124 594	136 810	163 262	184 138	245 778	307 844
Донецька	166 366	142 745	114 108	111 547	141 340	174 771
Житомирська	34 947	36 814	44 068	51 920	70 126	84 830
Закарпатська	29 102	29 988	36 173	42 235	56 568	69 194
Запорізька	62 671	68 327	80 308	94 160	122 759	147 627

1	2	3	4	5	6	7
Івано-Франківська	37 310	37 848	46 019	54 492	73 474	87 479
Київська	58 894	63 342	74 798	87 937	117 755	150 606
Кіровоградська	27 695	28 901	34 576	40 427	54 514	63 999
Луганська	71 485	56 233	42 454	38 022	49 342	58 880
Львівська	75 762	79 378	95 690	112 697	152 256	189 077
Миколаївська	35 125	36 373	43 320	50 728	67 558	81 581
Одеська	78 285	80 438	98 819	115 025	153 640	193 923
Полтавська	46 984	49 928	59 461	69 789	92 768	114 656
Рівненська	31 811	33 314	39 399	45 716	61 831	73 661
Сумська	33 469	35 375	43 423	50 951	67 287	79 848
Тернопільська	26 345	26 892	32 975	38 727	52 196	61 731
Харківська	91 333	95 897	114 601	131 681	175 850	216 227
Херсонська	29 489	30 077	37 296	42 707	57 144	68 064
Хмельницька	36 770	38 853	47 619	55 542	73 520	86 821
Черкаська	35 024	36 694	43 717	51 710	69 399	82 600
Чернівецька	22 408	22 941	27 557	32 397	43 542	52 108
Чернігівська	30 393	31 998	37 961	44 283	58 255	69 247

За результатами аналізу, найбільший дохід населення у Дніпропетровській, Харківській та Одеській області, а найменший у Чернівецькій, Луганській та Тернопільській.

Таблиця 3.11

Доходи населення за регіонами України в 2013 – 2018 рр.,
грн у розрахунку на одну особу (складено автором за даними [143])

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька	23 000,6	23 421,7	28 875,7	33 592,1	45 436,2	55 734
Волинська	19 804,9	20 137,2	24 222,3	28 680,2	38 514,0	46 120
Дніпропетровська	30 300,6	32 036,2	38 403,8	43 199,0	57 332,5	74 755
Донецька	31 048,5	26 234,4	20 595,4	19 520,8	25 278,4	33 840
Житомирська	21 652,1	22 102,1	27 041,6	31 610,9	42 683,9	52 715
Закарпатська	17 929,3	17 358,1	21 686,5	25 401,1	33 891,1	41 418
Запорізька	28 388,1	30 181,8	35 546,7	42 141,9	54 261,0	65 065
Івано-Франківська	20 987,8	20 356,7	25 748,0	30 371,4	40 579,5	48 724
Київська	27 390,6	28 443,3	33 207,4	38 713,4	50 664,4	65 623
Кіровоградська	21 671,4	21 954,1	26 631,2	31 322,3	42 226,8	50 373

1	2	3	4	5	6	7
Луганська	25 590,3	19 788,3	14 882,5	12 347,4	16 416,4	21 252
Львівська	23 138,3	23 595,2	28 772,1	33 978,5	44 981,0	56 592
Миколаївська	23 868,8	23 458,5	28 580,0	33 636,3	45 355,7	55 469
Одеська	25 571,8	24 242,0	31 542,6	37 905,7	50 111,1	63 153
Полтавська	25 371,2	26 195,7	31 243,1	36 526,6	48 663,0	61 649
Рівненська	21 165,0	21 781,0	25 951,8	29 932,9	40 325,4	48 184
Сумська	23 558,6	23 938,1	29 810,4	34 701,1	45 852,3	55 829
Тернопільська	18 993,8	18 400,5	23 277,8	26 826,1	36 203,8	43 577
Харківська	26 098,2	26 274,0	31 459,1	36 881,4	48 370,4	56 421
Херсонська	21 724,0	20 727,9	27 066,9	31 613,8	41 695,0	50 195
Хмельницька	22 789,0	22 686,1	28 525,2	33 036,1	43 638,1	50 640
Черкаська	21 633,2	21 760,5	26 226,6	30 969,2	41 853,5	50 600
Чернівецька	19 438,2	18 475,6	23 137,7	27 055,0	36 214,5	42 762
Чернігівська	23 599,7	23 093,4	27 690,2	31 898,6	42 501,2	51 213

За аналізованим показником найкращий результат в Київській, Дніпропетровській та Одеській областях, найгірші – в Луганській, Донецькій та Закарпатській.

Таблиця 3.12

**Заробітна плата по регіонам України в 2013 – 2018 рр.,
млн грн (складено автором за даними [143])**

Регіони України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
1	2	3	4	5	6
Вінницька	15 135	16 045	18 767	23 458	35 683
Волинська	8 607	9 013	10 664	13 537	20 500
Дніпропетровська	57 783	62 314	71 187	86 057	123 772
Донецька	74 002	61 069	46 007	55 007	76 820
Житомирська	11 935	12 582	14 708	18 436	27 617
Закарпатська	9 192	9 704	11 557	14 501	22 325
Запорізька	25 941	27 727	31 821	37 880	52 707
Івано-Франківська	10 873	11 344	13 187	16 483	25 178
Київська	25 054	26 720	30 606	39 426	56 912
Кіровоградська	9 331	9 774	11 471	14 247	21 279
Луганська	29 941	23 388	14 358	17 685	25 699
Львівська	28 509	29 869	35 395	44 323	64 656
Миколаївська	13 704	14 205	16 702	20 881	30 391

1	2	3	4	5	6
Одеська	28 916	30 703	35 738	44 524	64 970
Полтавська	19 313	20 487	23 755	28 707	41 798
Рівненська	10 692	11 314	13 130	16 201	24 247
Сумська	12 284	12 912	15 179	18 803	27 060
Тернопільська	7 982	8 493	9 872	12 275	18 845
Харківська	35 883	37 690	42 636	52 212	75 824
Херсонська	9 061	9 471	11 210	13 768	20 670
Хмельницька	11 780	12 461	14 587	18 123	27 167
Черкаська	12 632	13 292	15 506	18 901	27 605
Чернівецька	6 431	6 719	7 701	9 664	14 604
Чернігівська	11 004	11 468	13 219	16 288	23 825

Найвища заробітна плата, за даними аналізу, в Дніпропетровській, Донецькій та Харківській області, найнижча – в Чернівецькій, Тернопільській та Волинській. Показник середньої заробітної плати за регіонами відрізняється від показника загальної суми заробітної плати за регіонами (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

**Середня заробітна плата по регіонам України в 2013 – 2018 рр.,
грн (складено автором за даними [143])**

Регіон України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька	2 651	2 810	3 396	4 189	6 121	7 801
Волинська	2 580	2 721	3 291	4 047	5 849	7 324
Дніпропетровська	3 336	3 641	4 366	5 075	6 939	8 862
Донецька	3 755	3 858	4 980	5 989	7 764	9 686
Житомирська	2 561	2 763	3 271	4 000	5 836	7 372
Закарпатська	2 553	2 744	3 381	4 298	6 355	8 070
Запорізька	3 142	3 432	4 200	5 080	6 863	8 726
Івано-Франківська	2 679	2 875	3 402	4 202	6 074	7 551
Київська	3 351	3 489	4 153	5 229	7 188	9 097
Кіровоградська	2 608	2 789	3 282	3 974	5 792	7 191
Луганська	3 337	3 377	3 427	4 637	5 862	7 365
Львівська	2 789	2 961	3 646	4 559	6 391	8 001
Миколаївська	3 094	3 344	3 984	4 887	6 709	8 160
Одеська	2 947	3 129	3 897	4 809	6 542	8 011

1	2	3	4	5	6	7
Полтавська	2 988	3 179	3 783	4 621	6 551	8 375
Рівненська	2 844	3 033	3 573	4 364	6 013	7 469
Сумська	2 702	2 877	3 449	4 131	5 946	7 324
Тернопільська	2 359	2 527	2 994	3 695	5 554	6 969
Харківська	2 975	3 143	3 697	4 448	6 244	7 657
Херсонська	2 464	2 617	3 123	4 046	5 842	7 058
Хмельницька	2 641	2 878	3 371	4 043	5 938	7 346
Черкаська	2 682	2 829	3 360	4 148	6 042	7 478
Чернівецька	2 484	2 578	3 050	3 828	5 621	6 991
Чернігівська	2 504	2 690	3 295	4 002	5 636	6 995

Найвища середня заробітна плата в Донецькій, Київській та Дніпропетровській області; найнижча – в Тернопільській, Чернівецькій та Чернігівській.

У зв'язку з різними розмірами середньої заробітної плати відрізнялася сума податку на доходи фізичних осіб, які сплачували фізичні особи в регіонах України (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

**Сума сплаченого податку на доходи фізичних осіб
за регіонами України в 2013 – 2018 рр.,
млн грн (складено автором за даними [143])**

Регіон України	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
1	2	3	4	5	6	7
Вінницька	1 747,7	1 874,2	1 763,0	2 716,1	4 028,9	5 137,2
Волинська	887,9	967,7	927,3	1 436,5	2 119,8	2 696,3
Дніпропетровська	6 124,8	6 448,1	5 994,7	8 301,0	11 297,1	14 233,4
Донецька	8 589,6	6 865,8	4 155,2	4 660,0	6 349,7	7 589,2
Житомирська	1 321,3	1 458,0	1 396,2	2 065,0	2 983,8	3 765,0
Закарпатська	943,5	1 009,6	971,9	1 514,3	2 230,1	2 804,8
Запорізька	2 789,4	2 946,4	2 715,5	4 060,5	5 382,4	6 665,3
Івано-Франківська	1 162,8	1 215,0	1 101,9	1 681,9	2 517,2	3 114,9
Київська	2 966,1	3 139,5	2 977,7	4 510,2	6 196,5	7 930,7
Кіровоградська	1 190,1	1 314,0	1 164,3	1 764,0	2 595,4	3 206,5
Луганська	3 082,9	2 362,6	1 180,7	1 324,3	1 897,5	2 099,4
Львівська	2 933,0	3 189,2	3 035,0	4 623,5	6 642,3	8 424,8
Миколаївська	1 503,5	1 618,4	1 505,1	2 271,6	3 113,9	3 781,5

1	2	3	4	5	6	7
Одеська	3 222,1	3 386,6	3 165,3	4 704,5	6 609,8	8 183,3
Полтавська	2 411,9	2 476,1	2 312,4	3 476,2	4 854,3	6 048,7
Рівненська	1 146,5	1 190,7	1 099,1	1 612,6	2 330,2	2 922,0
Сумська	1 373,8	1 432,4	1 326,6	2 040,0	2 920,4	3 645,6
Тернопільська	854,6	892,9	850,1	1 276,7	1 946,0	2 467,8
Харківська	4 001,9	4 188,1	3 777,4	5 579,3	7 884,8	9 775,1
Херсонська	988,8	1 051,3	971,4	1 477,1	2 183,3	2 657,8
Хмельницька	1 334,5	1 443,2	1 331,2	2 002,3	2 953,1	3 733,2
Черкаська	1 487,5	1 579,6	1 409,6	2 106,6	3 090,1	3 868,0
Чернівецька	648,5	682,3	616,1	915,9	1 364,2	1 725,6
Чернігівська	1 152,3	1 257,2	1 181,7	1 765,7	2 533,9	3 176,1

Найбільша сума податку на доходи фізичних осіб була сплачена в Дніпропетровській, Харківській та Львівській областях; найнижчі показники у Чернівецькій, Луганській та Волинській.

З урахуванням проаналізованих показників автори дійшли висновку про необхідність диференційованого підходу до встановлення ставок податку на доходи фізичних осіб. Незважаючи на процеси податкової децентралізації, які відбуваються в Україні, регіони не набули прав впливу на процеси оподаткування щодо податків і зборів, які надходять до місцевих бюджетів, але водночас є загальнодержавними (наприклад, податок на доходи фізичних осіб, екологічний податок).

З огляду на це автори пропонують запровадити дворівневу модель оподаткування доходів фізичних осіб в Україні, компонентами якої є:

установлення загальної для всіх регіонів України ставки податку на доходи фізичних осіб в розмірі 15 %;

проведення аналізу соціально-економічного розвитку регіонів з подальшим формуванням умов оподаткування в регіонах України.

З метою виділення відносно однорідних за рівнем соціально-економічного розвитку регіонів України було здійснено їх кластерний аналіз за 2013 – 2018 рр. Для цього були задіяні показники офіційних даних щодо регіонів України Державної служби статистики, Державної фіскальної служби, Державного Казначейства: середня заробітна плата; сума сплаченого податку на доходи фізичних осіб; наявний дохід у розрахунку на одну особу. За результатами аналізу було виділено п'ять кластерів (табл. 3.15).

Результати розподілення регіонів України за допомогою кластерного аналізу

Кластери	Кількість об'єктів у кластері	Частка від загальної кількості, %	Області, які потрапили до кластеру
1	15	60	Вінницька, Волинська, Житомирська, Закарпатська, Івано-Франківська, Кіровоградська, Луганська, Рівненська, Сумська, Тернопільська, Херсонська, Хмельницька, Черкаська, Чернівецька, Чернігівська
2	3	12	Донецька Миколаївська, Полтавська,
3	5	20	Запорізька, Київська, Львівська, Одеська, Харківська
4	1	4	Дніпропетровська
5	1	4	м. Київ

На рис. 3.3 розміщена дендограма, що показує розподілення регіонів України за кластерами.

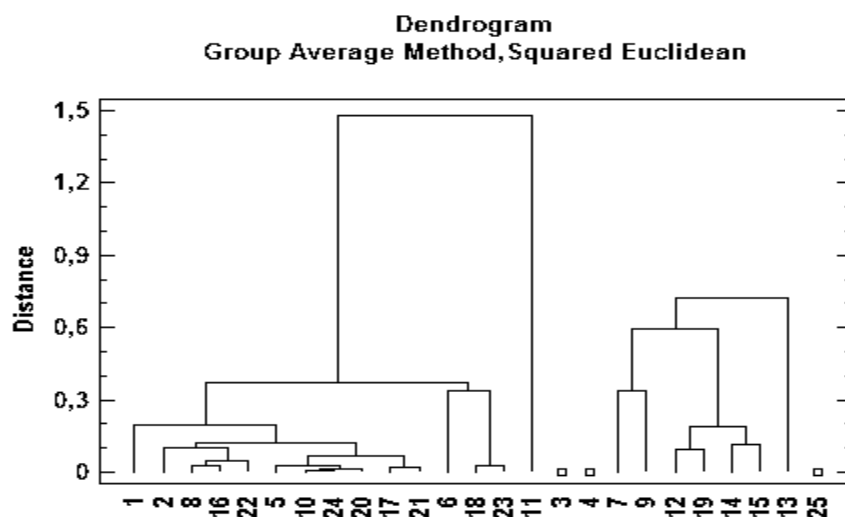


Рис. 3.3. Дендрограма розподілення регіонів України за кластерами

З метою реалізації права органів місцевого самоврядування на податкову децентралізацію пропонується дозволити на місцевому рівні

встановлювати надбавку до запропонованої єдиної ставки податку на доходи фізичних осіб (15 %). Деякі країни мають позитивний досвід застосування дво- та трирівневої системи оподаткування фізичних осіб (США, Німеччина, Італія, Іспанія та інші).

За результатами кластерного аналізу пропонуються такі надбавки до ставки податку на доходи фізичних осіб (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Запропоновані надбавки до ставки податку на доходи фізичних осіб у розрізі регіонів України

Запропонована основна ставка	Регіональна надбавка	Області України
15 %	1 %	Вінницька, Волинська, Житомирська, Закарпатська, Івано-Франківська, Кіровоградська, Луганська, Рівненська, Сумська, Тернопільська, Херсонська, Хмельницька, Черкаська, Чернівецька, Чернігівська
	2 %	Донецька Миколаївська, Полтавська
	3 %	Запорізька, Київська, Львівська, Одеська, Харківська
	4 %	Дніпропетровська
	5 %	м. Київ

На перехідний період до 2030 р. пропонується встановити на територіях Донецької та Луганської областей (що підконтрольні Україні) ставку податку на доходи фізичних осіб 5 %.

Альтернативним варіантом може слугувати модель прогресивного оподаткування, яка має дозволити перекласти податкове навантаження на більш заможні верстви населення та захистити малозабезпечені, реалізувавши таким чином принцип соціальної справедливості, регламентований Податковим кодексом України.

Для побудови прогресивної шкали оподаткування використано формулу арифметичної прогресії [84]:

$$a_n = a_1 + (n - 1)d = a_2 + (n - 2)d = a_i + (n - i)d, \quad (3.4)$$

де a_n – n-член прогресії;

d – різниця (крок) прогресії;

n – порядковий номер n-го члена прогресії.

Економіко-математичну модель побудовано на основі константи е-числа Ейлера, представивши лінійний зв'язок між ставкою податку й обсягом податку на доходи фізичних осіб за умови, що всі інші фактори впливу на показник обсягу податкових надходжень з податку на доходи фізичних осіб залишаються незмінними [63, с. 583].

Побудована прогресивна шкала представлена рядом, другий член якої a_2 , складає 10,58 %. Це є ефективною ставкою податку на доходи фізичних осіб за 2018 р., яка розрахована як співвідношення між надходженнями від податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету країни та доходами громадян за вирахуванням соціальних трансфертів. Крок прогресії (d) складає $e\% = 2,72$. Порядковий номер n-го члена прогресії – кількість неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (для умов 2019 р. – 2 690 грн). Таким чином, формула для розрахунку a_3 така:

$$a_3 = 10,58 \% + e(n - 2). \quad (3.5)$$

Результати розрахунків прогресивної шкали оподаткування податку на доходи фізичних осіб подані в табл. 3.17.

Таблиця 3.17

Результат моделювання ставок податку на доходи фізичних осіб
(авторська розробка)

Кількість НМДГ (для умов 2019 р. значення дорівнює 2 690 грн)	Ставка податку за запропонованою шкалою, %	Сума податку зі ставкою 18%, грн	Сума податку за запропонованою шка- лою, грн	Відхилення сум податку, грн
1	2	3	4	5
1 (2 690 грн)	0,00	484,20	0,00	-484,20
2 (5 380 грн)	10,58 % суми доходу, що перевищує 1 НМДГ	968,40	284,60	-683,80
3 (8 070 грн)	10,58 % суми доходу, що перевищує 1 НМДГ + 13,30 % суми доходу, що перевищує 2 НМДГ	1 452,00	642,37	-809,63

1	2	3	4	5
4 (10 760 грн)	13,30 % суми доходу, що перевищує 2 НМДГ + 16,02 % суми доходу, що перевищує 3 НМДГ	1 936,80	1 146,48	-790,32
5 (13 450 грн)	18,74	2 421,00	2 520,53	99,53
6 (16 140 грн)	21,46	2 905,20	3 463,64	558,44
7 (18 830 грн)	24,18	3 389,40	4 553,09	1 163,69
8 (21 520 грн)	26,90	3 873,60	5 788,88	1 915,28
9 (24 210 грн)	29,62	4 357,80	7 171,00	2 813,20
10 (26 900 грн)	32,34	4 842,00	8 699,46	3 857,46
11 (29 590 грн)	35,06	5 326,20	10 374,25	5 048,05

Модель передбачає 11 рівнів оподаткування доходів фізичних осіб у вигляді заробітної плати.

За запропонованою шкалою прогресії:

доходи на рівні 2 690 грн (для умов 2019 р.) – не оподатковуються;

податкове навантаження буде перекладатися на більш заможні верстви населення;

перекладання навантаження на більш заможні верстви населення компенсуватиме втрати бюджету від застосування нульової ставки податку на доходи фізичних осіб до малозабезпечених верств населення.

Недоліком такої шкали можна вважати трудомісткість розрахунку податку для робітників бухгалтерії та перевірки правильності обчислення суми податку з боку контролюючих органів. Але в умовах розвитку інформаційних технологій держава в змозі розробити програмне забезпечення, яке спростить платникам податку розрахунок суми податку, а контролюючим органам – порядок проведення перевірок.

Таким чином, запропоновані рекомендації дозволять реалізувати принцип соціальної справедливості на загальнодержавному та регіональному рівнях.

3.3. Відповідність сучасної практики справляння ПДВ в Україні умовам Європейського Союзу

Податок на додану вартість (ПДВ) вважають найбільш важливим і значущим досягненням ХХ ст. у сфері оподаткування. В Україні ПДВ був запроваджений у 1992 р. Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» [183]. У 1997 р. було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість» [184], який змінив механізм справляння ПДВ. З 2011 р. процедуру оподаткування ПДВ регулює Податковий кодекс України [173].

01.09.2017 р. для України набула чинності Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої, від 27.06.2014 р. (надалі – Угода) [204]. Як зазначено в ч. 2 ст. Угоди [167] цілями асоціації є, зокрема, сприяння поступовому зближенню Сторін, ґрунтуючись на спільних цінностях і тісних привілейованих зв'язках, а також поглиблюючи зв'язок України з політикою ЄС та її участь у програмах та агентствах.

Згідно зі ст. 349 Угоди [204] Сторони визнають і зобов'язуються застосовувати принципи належного управління у сфері оподаткування: принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС. Із цією метою без упередженості щодо компетенції ЄС і держав-членів Сторони покращують міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, сприяють збору законних податкових надходжень і розвивають заходи з ефективної імплементації зазначених принципів.

За нормами ст. 351 Угоди [204], Сторони також посилюють і зміцнюють співробітництво, спрямоване на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України. Цим передбачається посилення потужностей збору та контролю з окремих наголосом на процедурах відшкодування ПДВ з метою: уникнення накопичення заборгованості; забезпечення ефективного збору податків; посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків. Сторони намагаються покращувати співробітництво й обмін досвідом у боротьбі з податковим шахрайством, зокрема з «карусельним» шахрайством.

Отже, в подальшому виникає необхідність максимального зближення податкового законодавства України із законодавством ЄС, у тому числі

в сфері справляння ПДВ. З огляду на це важливо проаналізувати ті відмінності, які наразі існують між законодавством України та законодавством ЄС, щоб зрозуміти, наскільки «масштабні» корективи необхідно внести в українське законодавство з метою зближення процедури оподаткування ПДВ.

Аналіз відповідних норм законодавства України та країн ЄС проводили різні вчені, зокрема О. Оксенюк [160], але цей напрям досліджено недостатньо.

Згідно з Договором про створення Європейської економічної співдружності (1957 р.) країни-учасниці мали гармонізувати свої податкові системи на користь створення спільного ринку, що поклало початок розповсюдженню ПДВ. У 1967 р. відповідно до Другої директиви Ради ЄС ПДВ став головним непрямим податком Європи. Сучасна європейська система обкладення ПДВ була впроваджена Шостою директивою Ради ЄС від 17.05.1977 р. [218]. Нині законодавство ЄС щодо ПДВ засноване на директивах. Директива є обов'язковою для кожної держави-члена, якій вона адресована, але вибір форми та методів залишає за національними органами влади, які переносять її в національне законодавство.

Основним законодавчим актом є Директива 2006/112/ЄС «Загальна система ПДВ» (надалі – Директива) [210], цей документ також доповнюють директиви, показані на рис. 3.4.

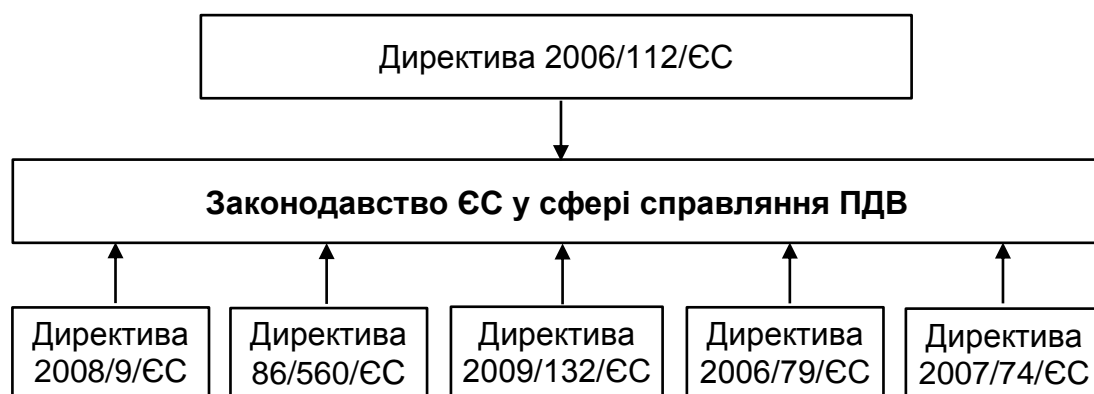


Рис. 3.4. Законодавство ЄС у сфері справляння ПДВ

Обов'язкові заходи із забезпечення застосування Директиви з ПДВ містить Регламент Ради ЄС з реалізації ПДВ № 282/2011 [211]. Ці заходи застосовуються без транспонування в національне законодавство. Щоб запобігти шахрайству або спростити процедури збору ПДВ, державам-членам можуть надати повноваження відступати від Директиви.

За нормами п. 29 Директиви мінімальна стандартна ставка ПДВ встановлена в розмірі 15 %. Водночас норми п. 33 цієї Директиви для розв'язання проблеми безробіття надають державам-членам свободу дій в обкладанні операцій з метою створення робочих місць, зокрема за рахунок зниження ставки ПДВ в операціях надання трудомістких послуг. Такий підхід стимулюватиме підприємців до виходу з «чорної» економіки.

Ставки ПДВ у ЄС встановлюються кожною країною самостійно; їх розміри показані в табл. 3.18.

Таблиця 3.18

Ставки ПДВ у країнах Європейського Союзу [221]

Члени ЄС	Код	Суперзнижена ставка	Понижена ставка	Стандартна ставка
Бельгія	BE	–	6 / 12	21
Болгарія	BG	–	9	20
Чеська Республіка	CZ	–	10 / 15	21
Данія	DK	–	–	25
Німеччина	DE	–	7	19
Естонія	EE	–	9	20
Ірландія	IE	4,8	9 / 13,5	23
Греція	EL	–	6 / 13	24
Іспанія	ES	4	10	21
Франція	FR	2,1	5.5 / 10	20
Хорватія	HR	–	5 / 13	25
Італія	IT	4	5 / 10	22
Кіпр	CY	–	5 / 9	19
Латвія	LV	–	5 / 12	21
Литва	LT	–	5 / 9	21
Люксембург	LU	3	8	17
Угорщина	HU	–	5 / 18	27
Мальта	MT	–	5 / 7	18
Нідерланди	NL	–	9	21
Австрія	AT	–	10 / 13	20
Польща	PL	–	5 / 8	23
Португалія	PT	–	6 / 13	23
Румунія	RO	–	5 / 9	19
Словенія	SI	–	9,5	22
Словаччина	SK	–	10	20
Фінляндія	FI	–	10 / 14	24
Швеція	SE	–	6 / 12	25
Великобританія	UK	–	5	20

Отже, дані табл. 3.18 свідчать про те, що майже всі країни застосовують стандартну ставку ПДВ, більшу за мінімальну (15 %). Проте всі країни поряд зі стандартною ставкою встановили також понижені ставки, а деякі (Ірландія, Іспанія, Франція, Італія, Люксембург) – суперзнижену. В Україні, на відміну від країн ЄС, застосовується єдина стандартна ставка ПДВ 20 %. Порівняння ставок ПДВ наведено на рис. 3.5.

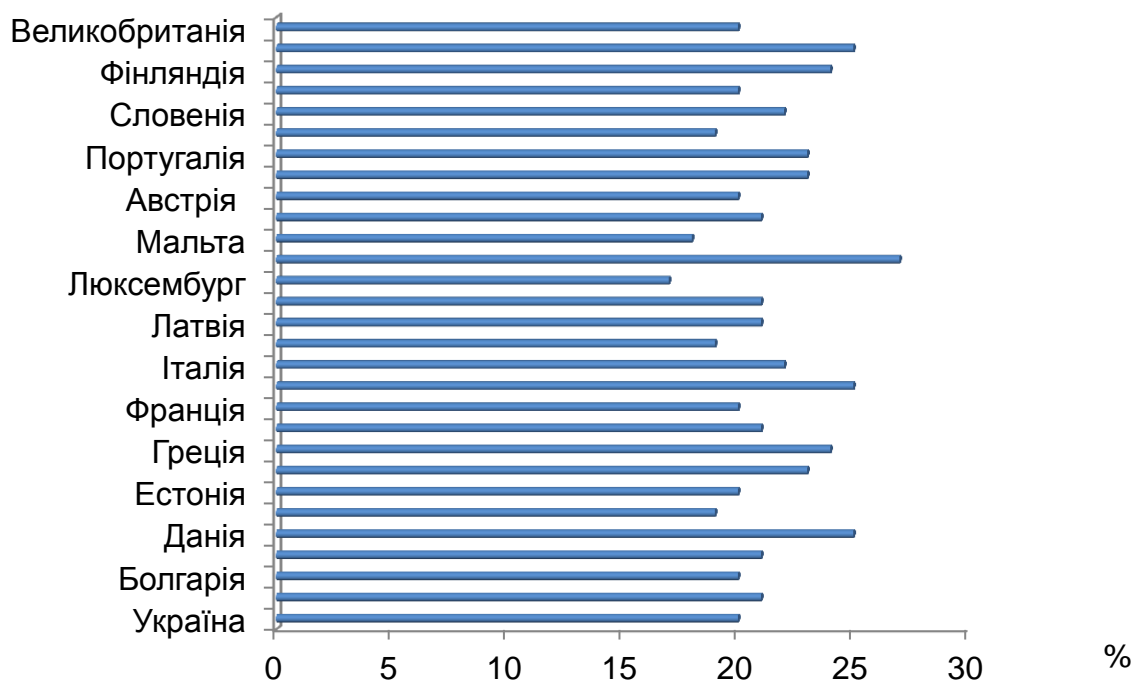


Рис. 3.5. Стандартні ставки ПДВ у країнах ЄС та Україні

Як бачимо, стандартна ставка ПДВ в Україні в цілому відповідає рівню, який застосовується в країнах ЄС. Таку ж ставку (20 %) встановлено в Болгарії, Естонії, Франції, Австрії, Словаччині та Великобританії. Лише в деяких країнах ставка ПДВ нижче, ніж в Україні, а саме – в Румунії, Німеччині, Кіпрі – 19 %, Мальті (18 %), Люксембурзі (17 %).

Між тим багато країн ЄС застосовують вищу ставку ПДВ, ніж в Україні: Угорщина (27 %); Данія, Швеція та Хорватія – ставка ПДВ 25 %; Фінляндія та Греція – ставка ПДВ 24 %; Португалія, Ірландія, Польща – ставка ПДВ 23 %; Італія та Словенія – ставка ПДВ 22 %; Чеська Республіка, Бельгія, Іспанія, Латвія, Литва та Нідерланди – ставка ПДВ 21 %.

Згідно зі ст. 98 Директиви держави-члени можуть застосовувати одну або дві пільгові ставки. Знижені ставки застосовуються тільки до постачання товарів або послуг у категоріях, вказаних в Додатку III до Директиви. Знижені ставки встановлюються у відсотках від суми оподаткування, яка не може бути менше 5 % (ст. 99 Директиви).

На відміну від країн ЄС, в Україні недостатньо застосовуються знижені ставки ПДВ. Сьогодні діє одна знижена ставка (7 %), яка застосовується тільки для операцій, вказаних в пп. «в» п. 193.1 Податкового кодексу України, а саме за операціями:

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність і дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань.

Тобто в порівнянні з законодавством ЄС Україна недостатньо застосовує механізм стимулювання суб'єктів господарювання через установлення понижених ставок ПДВ. Тому для цілей імплементації законодавства України із законодавством ЄС необхідно ретельно проаналізувати ситуації, за якими країни можуть використовувати понижені та суперзнижені ставки ПДВ, за необхідності вносячи відповідні зміни в чинне законодавство.

Щодо платників податку на додану вартість в законодавстві України та ЄС є певні спільні риси, але є відмінності (табл. 3.19).

Таблиця 3.19

Платники ПДВ в Україні

Платники ПДВ за ПКУ	Норми ПКУ
1	2
Будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку в порядку, визначеному ст. 183 ПКУ	Пп. 1 п. 180.1 ПКУ
Будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку	Пп. 2 п. 180.1 ПКУ
Будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також: особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, установлених митним законодавством;	Пп. 3 п. 180.1 ПКУ

1	2
<p>особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із ПКУ, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.</p> <p>Норми цього пункту не застосовуються до операцій з ввезення на митну територію України фізичними особами (громадянами) чи суб'єктами підприємницької діяльності, які не є платниками податку, культурних цінностей, зазначених у п. 197.7 ПКУ</p>	
<p>Особа, яка веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи</p>	<p>Пп. 4 п. 180.1 ПКУ</p>
<p>Особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управлінні за договорами управління майном</p>	<p>Пп. 5 п. 180.1 ПКУ</p>
<p>Особа, яка проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у ст. 243 Митного кодексу України) незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, визначеної п. 181.1 ПКУ, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством</p>	<p>Пп. 6 п. 180.1 ПКУ</p>
<p>Особа-інвестор (оператор), яка веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції</p>	<p>Пп. 8 п. 180.1 ПКУ</p>
<p>Особа, уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України</p>	<p>Пп. 7 п. 180.1 ПКУ</p>
<p>Особа, відповідальна за нарахування та сплату податку в бюджет у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, якою є отримувач послуг</p>	<p>П. 180.2 ПКУ</p>
<p>Особа, відповідальна за сплату до бюджету податку, нарахованого при ввезенні товарів на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, якою є оператор поштового зв'язку, експрес-перевізник, якщо митне оформлення товарів здійснюється таким оператором поштового зв'язку, експрес-перевізником</p>	<p>П. 180.2¹ ПКУ</p>

За нормами п. 181.1 ПКУ: якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно

з розділом V ПКУ (у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі), нарахована (сплачена) особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 грн (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених ст. 183 ПКУ (крім особи, яка є платником єдиного податку першої-третьої групи).

Згідно з п. 181.2 ПКУ: якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, вони сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку (табл. 3.20).

Таблиця 3.20

Особливості обкладання ПДВ при ввезенні товарів в Україну

Правила оподаткування ПДВ	Норма ПКУ
1	2
У разі ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 1 000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення, – базою оподаткування є частина їх сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 1 000 євро з урахуванням мита, що підлягає сплаті	Пп. 191.2.2 ПКУ
У разі ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 500 євро, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України – базою оподаткування є частина їх сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 500 євро з урахуванням мита, що підлягає сплаті	Пп. 191.2.3 ПКУ
У разі ввезення на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня в Україні менше ніж 24 години або яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом 72 годин, – базою оподаткування є частина сумарної фактурної вартості таких товарів, що перевищує еквівалент 50 євро, з урахуванням мита, що підлягає сплаті	Пп. 191.2.3 ПКУ

1	2
У разі ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей) через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України, сумарна вага яких перевищує 50 кг, – базою оподаткування є сумарна фактурна вартість товарів, обчислена пропорційно до ваги, що перевищує 50 кг з урахуванням мита, що підлягає сплаті	Пп. 191.2.4 ПКУ

З табл. 3.19 і табл. 3.20 можна побачити, що в Україні встановлено чіткі правила віднесення особи до платників ПДВ. Особливість полягає також в тому, що фізичні особи, які не є суб'єктами господарювання, належать до платників ПДВ тільки за операціями ввезення товарів на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню. У ПКУ вказано чіткі норми щодо граничної межі оподаткування таких операцій.

На відміну від цього, норми Директиви сформульовано більш «розмито». Це пов'язано насамперед з тим, що конкретні норми стосовно кола платників ПДВ устанавлюються в національному законодавстві країн ЄС. Загальні формулювання платників ПДВ за Директивою наведені в табл. 3.21.

Таблиця 3.21

Платники ПДВ за Директивою 2006/112/ЄС [210]

Платники	Норми
1	2
«Особа, яка підлягає оподаткуванню», означає будь-яку особу, яка незалежно здійснює в будь-якому місці будь-яку економічну діяльність незалежно від мети або результатів цієї діяльності	П. 1 ст. 9
Будь-яка діяльність виробників, торговців або осіб, що надають послуги, у тому числі гірничодобувна і сільськогосподарська діяльність, а також види діяльності, повинні розглядатися як «економічна діяльність». Експлуатація матеріального або нематеріального майна в цілях отримання доходу від нього на постійній основі, зокрема, повинна розглядатися як економічна діяльність	П. 1 ст. 9
На додаток до осіб, указаних в п. 1 ст. 9 Директиви 2006/112/ЄС, будь-яка особа, яка час від часу поставляє новий транспортний засіб, який вирушає або перевозиться покупцеві продавцем або покупцем або від його імені, чи клієнт, що знаходиться за межами території держави-члена, але на території Співтовариства – вважається платником податків	П. 2 ст. 9

1	2
<p>Після консультації з консультативним комітетом з ПДВ (Комітет з ПДВ) кожна держава-член може розглядати як єдиного платника податків будь-які особи, засновані на території цього держави-члена, які, будучи юридично незалежними, тісно пов'язані за фінансовими, економічними та організаційними зв'язками</p>	Ст. 11
<p>Держави, регіональні та місцеві органи влади та інші органи, які регулюються публічним правом, не повинні розглядатися як платники податків відносно діяльності або операцій, в яких вони беруть участь як державні органи, навіть якщо вони збирають внески, збори, внески або платежі в зв'язку з цими видами діяльності або транзакціями.</p> <p>Проте, коли вони беруть участь в таких діях або угодах, вони розглядаються як особи, що підлягають оподаткуванню відносно тих видів діяльності або операцій, в яких їх відношення до неоподатковуваних осіб може привести до значних спотворень конкуренції.</p> <p>У будь-якому випадку органи, які регулюються публічним правом, повинні розглядатися як особи, що підлягають оподаткуванню, відносно видів діяльності, перерахованих в Додатку I до Директиви 2006/112/ЄС, за умови, що ці види діяльності не здійснюються в таких невеликих масштабах, які можуть бути незначними</p>	П. 1 ст. 13
<p>Щоб посилити недискримінаційний характер податку, термін «платник» податків має бути визначений так, щоб держави-члени могли використовувати його для позначення осіб, які час від часу здійснюють певні операції</p>	Ст. 13
<p>Держави-члени можуть розглядати як платника податків будь-яку особу, яка періодично здійснює транзакцію, пов'язану з діяльністю, згадану в п. 2 ст. 9 Директиви 2006/112/ЄС, і, зокрема, одну з таких транзакцій:</p> <ul style="list-style-type: none"> постачання до першого вселення будівлі або частин будівлі та землі, на якій стоїть будівля; постачання землі під забудову 	П. 1 ст. 12

Наведена в табл. 3.21 інформація свідчить про те, що оподаткуванню ПДВ за нормами Директиви підлягають як суб'єкти господарювання, так і звичайні фізичні особи. Головний критерій – здійснення будь-якої економічної діяльності, критерії якої чітко не сформульовано, незалежно від мети або результатів цієї діяльності. Оподатковуються навіть особи, які періодично здійснюють відповідні транзакції.

Законодавство ЄС припускає можливість «групового» визначення платника ПДВ на підставі тісних фінансових, економічних та організаційних

зв'язків. «Розмиті» також норми щодо оподаткування ПДВ держави, регіональних і місцевих органів влади та інших органів. Вони сформульовані не за конкретними видами операцій (як в Україні), а за ступенем впливу цих операцій на конкурентні засади.

Отже, розглянуті норми Директиви мають переважно декларативний характер, а чітке формулювання закріплене у національному законодавстві країн ЄС.

Стосовно граничної межі віднесення особи до платника ПДВ ст. 287 Директиви встановлює, що держави-члени, які приєдналися після 01.09.1978 р., можуть звільняти від оподаткування осіб, річний оборот яких не перевищує еквівалент у національній валюті таких сум за курсом обміну на день їх приєднання (табл. 3.22).

Таблиця 3.22

Граничні межі реєстрації особи платником ПДВ за Директивою 2006/112/ЄС

Країни	Гранична сума за Директивою 2006/112/ЄС
Греція	10 000 європейських облікових одиниць
Іспанія	10 000 ЕКЮ
Португалія	10 000 ЕКЮ
Австрія	35 000 ЕКЮ
Фінляндія	10 000 ЕКЮ
Швеція	10 000 ЕКЮ
Чеська Республіка	35 000 євро
Естонія	16 000 євро
Кіпр	15 600 євро
Латвія	17 200 євро
Литва	29 000 євро
Угорщина	35 000 євро
Польща	10 000 євро
Словенія	25 000 євро
Словаччина	35 000 євро
Мальта	37 000 євро, якщо економічна діяльність полягає головним чином у постачанні товарів
	24 300 євро, якщо економічна діяльність полягає головним чином у постачанні послуг з низькою доданою вартістю (високі витрати)
	14 600 євро в інших випадках, а саме: постачання послуг з високою доданою вартістю (низькі витрати)

Загальна процедура справляння ПДВ за Директивою і за Податковим кодексом України співпадають. Як у країнах ЄС, в Україні наразі застосовується кредитний метод справляння ПДВ. Це найбільш поширений в світі метод розрахунку ПДВ.

В основу цього методу закладена процедура, за якою платник на будь-якому етапі виробничо-розподільчого ланцюга стягує ПДВ зі своїх клієнтів на свою продукцію, сплачує податок до бюджету, а потім подає заяву на відшкодування ПДВ, сплаченого за вхідної купівлі:

$$ПЗ = t1 \times P_{Вих} - t2 \times P_{Вх}, \quad (3.6)$$

де ПЗ – податкові зобов'язання з ПДВ;

t1 – податкова ставка на обсяг вихідних ресурсів;

t2 – податкова ставка на об'єм вхідних ресурсів;

P_{Вих} – обсяг вихідних ресурсів (виробленої продукції);

P_{Вх} – обсяг вхідних ресурсів (куплених матеріалів, товарів тощо).

Фахівці зазначають, що кредитний метод на основі рахунку-фактури має переваги порівняно з методами складання і вирахування [216]. Цей метод застосовується і в Україні. Так, за нормами п. 200.1 ПКУ сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. За позитивного значення сума, розрахована згідно з п. 200.1 ПКУ, підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені розділом V ПКУ (п. 200.2 ПКУ).

Згідно з п. 200.4 ПКУ за від'ємного значення сума, розрахована згідно з п. 200.1 ПКУ:

1) ураховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до п. 200¹.3 ПКУ на момент отримання контролюючим органом податкової декларації;

2) у разі відсутності податкового боргу:

а) або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх і звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг; або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує

суму, обчислену відповідно до п. 200¹.3 ПКУ на момент отримання контролюючим органом податкової декларації на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету;

б) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Отже, в Податковому кодексі України передбачено, що «переплачені» саме в Україні від'ємні суми ПДВ підлягають відшкодуванню з бюджету. Аналогічні норми містить і законодавство ЄС. Проте, оскільки воно є співтовариством, відшкодування ПДВ може проводити та держава, в якій виникла операція, що підлягає оподаткуванню (за якою проводиться відшкодування) – навіть у тому випадку, коли особа є платником ПДВ на території іншої держави.

Так, згідно з п. 2 ст. 1 Директиви за кожною угодою ПДВ, розрахований за ціною товарів або послуг із ставки, що застосована до таких товарів або послуг, підлягає нарахуванню після вирахування суми ПДВ, безпосередньо оплаченої різними компонентами витрат. Загальна система ПДВ застосовується аж до етапу роздрібної торгівлі.

Будь-яка особа, яка підлягає оподаткуванню, відповідальна за сплату ПДВ, повинна сплатити чисту суму ПДВ у разі подання декларації з ПДВ, передбаченої в ст. 250 Директиви. Проте держави-члени можуть встановити іншу дату для виплати цієї суми або можуть вимагати здійснення проміжних платежів (ст. 206 Директиви).

Положення ст. 179 Директиви встановлюють, що особа, яка підлягає оподаткуванню, здійснює вирахування шляхом віднімання із загальної суми ПДВ, що належить за цей податковий період, загальної суми ПДВ, відносно якої за той же період виникло та застосовується право на вирахування відповідно до ст. 178 Директиви.

За нормами ст. 183 Директиви, якщо за певний податковий період сума вирахувань перевищує суму ПДВ, що належить до сплати, держави-члени, відповідно до умов, які вони повинні визначити, можуть або здійснити повернення, або перенести перевищення на наступний період. Проте держави-члени можуть відмовити в поверненні або перенесенні, якщо сума перевищення незначна.

Положення ст. 168 Директиви передбачають, що особа, яка підлягає оподаткуванню, має право в державі – члені ЄС, в якій вона здійснює ці операції, відняти з ПДВ, який вона зобов'язана сплатити:

ПДВ, що належить або сплачений в цій державі-члені ЄС відносно постачання їй товарів або послуг, які здійснюються або підлягають виконанню іншою оподаткованою особою;

ПДВ, що належить до операцій, які розглядаються як постачання товарів або послуг відповідно до ст. 18 (а) та ст. 27 Директиви;

ПДВ, що підлягає сплаті у зв'язку з придбанням товарів усередині Співтовариства відповідно до ст. 2(i) Директиви;

ПДВ за операціями, які розглядаються як придбання усередині Співтовариства відповідно до ст. 21 і 22 Директиви;

ПДВ, що належить або сплачений відносно імпорту товарів в цю державу – член ЄС.

Щоб скористатися правом на вирахування, оподатковувана особа повинна відповідати умовам, які вказані в ст. 178 Директиви.

Перелік операцій, які підлягають оподаткуванню в Україні, в цілому співпадає з законодавством ЄС, хоча є відмінності, пов'язані зі специфікою членства в ЄС (табл. 3.23).

Таблиця 3.23

**Операції, які підлягають оподаткуванню ПДВ за ПКУ
та за Директивою 2006/112/ЄС**

Норми ПКУ	Норми Директиви 2006/112/ЄС
1	2
Постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ, в тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю (пп. «а» п. 185.1 ПКУ)	Постачання товарів для розгляду на території держави – члена ЄС особою, що підлягає оподаткуванню (пп. «а» п. 1 ст. 2 Директиви 2006/112/ЄС). Норми щодо встановлення товарів для розгляду передбачено в ст. 14 – 19 Директиви 2006/112/ЄС

1	2
Постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ (пп. «б» п. 185.1 ПКУ)	Надання послуг для розгляду на території держави – члена ЄС особою, що підлягає оподаткуванню (пп. «с» п. 1 ст. 2 Директиви 2006/112/ЄС). Норми щодо встановлення послуг для розгляду передбачено в ст. 24 – 29 Директиви 2006/112/ЄС
Ввезення товарів на митну територію України (пп. «в» п. 185.1 ПКУ)	Імпорт товарів (пп. «d» п. 1 ст. 2 Директиви 2006/112/ЄС)
Вивезення товарів за межі митної території України (пп. «г» п. 185.1 ПКУ)	–
Постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим та авіаційним транспортом (пп. «е» п. 185.1 ПКУ)	–
–	Придбання товарів усередині Співтовариства для розгляду на території держави – члена у випадках, вказаних в пп. «b» п. 1 ст. 2 Директиви 2006/112/ЄС

На підставі аналізу даних табл. 3.23 можна дійти висновку, що головна відмінність між законодавством України та ЄС полягає в оподаткуванні операцій придбання товарів усередині Співтовариства.

У Директиві не виділено окремо як оподатковувані операції з вивезення товарів за межі країни Співтовариства та постачання послуг з міжнародних перевезень, хоча відповідні норми можуть установлювати члени ЄС в національному законодавстві.

Спільним у законодавствах України та ЄС є також застосування норм щодо встановлення місця постачання товарів (п. 186.1 ПКУ та ст. 31 – 39 Директиви) та послуг (п. 186.2 – 186.4 ПКУ, ст. 43 – 57 Директиви). Хоча є певні розбіжності між відповідними нормами, методологія визначення вказаних місць у цілому співпадає.

Щодо дати нарахування ПДВ (податкової події) норми ПКУ вповні співпадають з відповідними положеннями Директиви. Зокрема, за нормами п. 187.1 ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з постачання

товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню; в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку; в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

дата відвантаження товарів; у разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства; для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Тобто в Україні застосовується метод «першої події, яка наступила раніше».

У ст. 63 Директиви вказано загальне правило стосовно того, що платна подія, за якою нараховується ПДВ відбувається, коли товари або послуги будуть надані. Між тим за нормами ст. 65 Директиви, якщо платіж здійснюється до постачання товарів або послуг, ПДВ стягується з моменту отримання оплати і з отриманої суми. Тобто в загальному випадку застосовується також метод «першої події, яка наступила раніше».

Водночас ст. 66 Директиви передбачає, що в порядку відступу від її ст. 63, 64 і 65 держави-члени можуть передбачити, що ПДВ повинен оподатковуватися відносно певних операцій або певних категорій особи, яка підлягає оподаткуванню, в один з таких моментів:

не пізніше за час виставлення рахунку;

не пізніше за час отримання платежу;

якщо рахунок не виставляється або видається із запізненням, протягом певного періоду з дати оплачуваної події.

Отже, законодавство ЄС в цьому сенсі більш ліберальне, оскільки припускає можливість вибору.

Основна відмінність в адмініструванні ПДВ полягає в процедурі застосування документів, які підтверджують сплату ПДВ за окремими операціями. В Україні функціонує система електронного адміністрування ПДВ, яка передбачає, що всі податкові накладні оформлюються в електронному вигляді та підлягають обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Крім того, діють норми щодо моніторингу податкових накладних та аналізу їх на відповідність критеріям ризиковості.

Якщо на підставі моніторингу встановлюється відповідність податкової накладної таким критеріям, податкова накладна блокується і не підлягає реєстрації. Відповідні норми встановлено в ст. 200¹ ПКУ.

У законодавстві країн ЄС також застосовується документ, на підставі якого нараховується ПДВ, а саме – рахунок, але такі документи напряму направляються покупцям. Стосовно цього ст. 232 Директиви передбачає, що рахунки, виставлені відповідно до Розділу 2, можна надсилати на паперовому носіїві або, за умови отримання одержувачем, надані в електронному вигляді. Інформація, яка повинна вказуватися в таких рахунках, зазначена в ст. 226 Директиви.

Моніторинг рахунків в законодавстві ЄС теж передбачається, але він не є таким «жорстким», як в Україні. Зокрема, п. 46 Директиви встановлює, що використання електронного виставлення рахунків повинне дозволити податковим органам здійснювати свою діяльність з моніторингу. Тому доцільно: щоб забезпечити належне функціонування внутрішнього ринку, скласти перелік, узгоджений на рівні Співтовариства, відомостей, які мають бути вказані в рахунках; установити низку загальних домовленостей, що регулюють використання електронних рахунків і електронне їх зберігання, а також для самостійного виставлення рахунків і аутсорсинга виставлення рахунків.

За нормами ст. 249 Директиви, якщо оподатковувана особа зберігає рахунки, які вона видає або отримує за допомогою електронних засобів, що гарантують онлайн-доступ до даних, і місце зберігання знаходиться в державі-членові, відмінному від того, в якому він був створений, – то компетентні органи держави-члена, в якій було створено рахунок, мають право діставати доступ до цих рахунків за допомогою електронних засобів, завантажувати та використовувати їх у межах, установлених правилами держави-члена, в якому заснована особа, яка підлягає оподаткуванню, і в тій мірі, якої ця влада потребує для цілей контролю.

Як в Україні, так і в ЄС передбачено норми щодо пропорційного вирахування ПДВ (ст. 199 ПКУ та ст. 173 Директиви), звільнення деяких операцій від ПДВ (ст. 197 ПКУ та розділ IX Директиви), особливого порядку оподаткування туристичної діяльності (ст. 207 ПКУ та ст. 306 – 310 Директиви).

Отже, методологічно норми законодавства України і ЄС суттєво не відрізняються, проте є певні розбіжності, які повністю можна усунути тільки після набуття Україною повноправного членства в ЄС.

3.4. Запобігання ухиленню від сплати податків у процесі забезпечення регіонального розвитку

Соціально-економічний розвиток регіонів України суттєво залежить від напрямів бюджетної та податкової політики, яку проводить держава, а саме – від інструментів і важелів підтримки.

Сьогодні існує низка невирішених проблем щодо забезпечення регіонального розвитку в контексті їх фінансової самодостатності, вмотивованості органів місцевого самоврядування щодо підвищення ефективності використання податкового потенціалу території, розширення їх прав щодо вирішення економічних питань, фінансового забезпечення повноважень тощо.

Фінансова стабільність регіонів впливає на процеси вдосконалення фінансового простору країни та макроекономічної ситуації. Відповідна система заходів, як і всі інші аспекти податкової політики, повинна орієнтуватися на загальнодержавні інтереси та враховувати природні, економічні, соціальні та екологічні особливості розвитку регіонів. Тому, розробляючи заходи реалізації податково-бюджетної політики, держава має враховувати особливості регіонального розвитку, брати до уваги ті показники розвитку регіону, завдяки яким можна зробити висновки щодо його економічного потенціалу та самостійності.

Ефективний регіональний розвиток можна забезпечити шляхом розмежування повноважень і відповідальності між регіонами та центром, а також між внутрішньорегіональними рівнями влади. Податкова політика держави має спрямовуватись на вирівнювання економічних умов розвитку регіонів не за рахунок надання додаткових фінансових трансфертів, а через надання їм можливості самостійно організувати та використовувати наявний економічний, у тому числі податковий, потенціал.

Характерною особливістю регіональної податкової політики є те, що вона об'єднує як загальнодержавні важелі обґрунтованого територіально-диференційованого оподаткування регіонів, так і діяльність органів місцевого самоврядування щодо встановлення та стягнення податків з метою забезпечення конкурентоспроможності економіки регіону на засадах його соціально-економічного зростання. Така політика включає діяльність місцевих органів влади у сфері оподаткування шляхом установаження місцевих податків і зборів, обліку їх платників, об'єктів, пільг,

термінів сплати та механізму оподаткування, а також контроль за своєчасністю перерахування коштів у Державний та місцеві бюджети з урахуванням інтересів самих регіонів.

У системі регіональної політики України управлінню розвитком регіонів належить ключове місце. У цьому контексті регіональна політика тісно пов'язана з іншими сферами державної політики, що реалізуються на різних рівнях територіальної організації влади.

Роль держави щодо забезпечення розвитку регіонів не обмежується лише регуляторними функціями: стимулювання економічного зростання, раціонального використання трудового потенціалу, забезпечення прогресивних зрушень у галузевій і територіальній системах, підтримання експорту продукції та послуг. Головною метою державного управління регіональним розвитком стає забезпечення економічної і соціальної стабільності, гармонізація майнових відносин, демократизація управління. Саме тому слід підтримати думку Т. Єфименко щодо класифікації методів податкового регулювання на законодавчі, адміністративні та економічні [33].

Законодавчі методи передбачають прийняття нормативно-правових актів, а також розроблення механізму їх реалізації та контролю. Застосування цих методів передбачає встановлення загальних, обов'язкових до виконання правил поведінки для всіх економічних суб'єктів.

Застосування економічних методів податкового регулювання передбачає опосередковане втручання з боку суб'єктів регулювання через створення певного економічного середовища.

Адміністративні методи податкового регулювання базуються на принципах державного контролю за дотриманням принципів податкової поведінки. До них належать санкції за порушення податкового законодавства та нецільове використання бюджетних коштів.

Однією з вагомих проблем ефективного соціально-економічного розвитку регіонів і держави є недоотримання державним та місцевими бюджетами та цільовими фондами значних обсягів грошових коштів через ухилення від сплати податків і використання схем мінімізації податкових платежів.

Значною проблемою є те, що держава втрачає значний обсяг фінансових ресурсів через нездатність до викриття схем мінімізації та ухилення від сплати податків. Наслідком цього є негативний вплив на розвиток регіонів. За розрахунками спеціалістів, лише від мінімізації та ухилення

від сплати ПДВ бюджет втрачає 26 % від його потенційно можливого надходження [61, с. 142; 89, с. 8; 129, с. 10]. З огляду на це необхідно розглянути правопорушення у сфері оподаткування та розробити рекомендації щодо запобігання ухиленню від сплати податків регіональними органами для органів Державної податкової служби, на які покладено обов'язки відносно здійснення контролю за правильністю нарахування та сплати податків до державного та місцевих бюджетів.

Слід зауважити, що найчастіше подібні діяння виконуються за допомогою схем ухилення від сплати податків. З цією метою, використовуються пільги з оподаткування, які надаються місцевими органами влади, а отже безпосередньо впливають на рівень оподаткування того регіону, в якому таких пільг найбільше.

Однак не всі платники податків використовують незаконні методи, більшість підприємців намагається знижувати (мінімізувати, уникати) податки в межах законодавчого поля. Поведінка підприємств у сфері оподаткування залежить насамперед від обраної керівництвом політики, отже, і процес управління оподаткуванням залежить від неї.

Спеціалістами Управління податкового контролю юридичних осіб [157] за результатами документальних перевірок встановлені понад 80 схем мінімізації податкових зобов'язань. За даними ДПС, найбільш розповсюдженими схемами зменшення (мінімізації, уникнення) податків є:

- використання кредитних договорів (укладених з банківськими та іншими фінансовими установами);

- віднесення відсотків за їх використання до витрат – за наявності у підприємства власних обігових коштів, дебіторської заборгованості – за відсутності позовної роботи або надання фінансової допомоги пов'язаним особам;

- використання пов'язаних осіб, низької торгової націнки, договорів комісії і віднесення відсотків (комісійних винагороджень) за їх використання до витрат;

- придбання товарів, послуг у приватних підприємців – платників єдиного податку та ін.

За класифікацією ДПС України, схеми ухилення від сплати податків розподіляють на два типи:

- схеми, в основу яких закладені прогалини у законодавстві або які засновані на використанні різних систем оподаткування, застосовуваних у національному законодавстві, із різним фіскальним навантаженням.

Головною характеристикою схем першої категорії є перенесення об'єкта оподаткування на інших суб'єктів, у господарській діяльності яких використовується більш сприятливий режим оподаткування [113; 125];

схеми ухилення від сплати податкових зобов'язань, пов'язані із прямим порушенням законодавства: ухилення від оподаткування за рахунок фальсифікації документів, невідображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання «фіктивних» юридичних або фізичних осіб [5, с. 124].

Науковці виділяють такі види ухилення від оподаткування [182]: приховування доходів; завищення витрат; оформлення фіктивних документів; оформлення поставок обладнання та продукції через фіктивні фірми; незаконне використання пільг; використання кредитних рахунків банків для несплати податків; відображення недостовірної інформації у податковій звітності.

Складні економічні умови породжують безліч причин для ухилення від оподаткування. У зв'язку з цим великого значення в регіональному вітчизняному економічному просторі набуває проблема протидії, виявлення та боротьби з податковими правопорушеннями. Аналіз матеріалів податкових перевірок підприємств дав змогу виділити схеми ухилення від сплати податків, розмежувавши їх на дві групи:

«прості» схеми, реалізація яких не вимагає цілеспрямованих витрат, оформлення спеціальних документів або договорів, створення складних механізмів. Як правило, ухилення відбувається шляхом маніпулювання з бухгалтерською звітністю;

«складні» схеми, реалізація яких вимагає матеріальних витрат на їх обслуговування, складання спеціальних документів, договорів, за допомогою яких реальні правовідносини замінюються іншими. Цим досягається часткове або повне ухилення від сплати податків і зборів (заміна заробітної плати страхуванням життя працівників тощо). До цієї групи належать також схеми зміни податкової юрисдикції, тобто використання офшорних зон.

В аспекті наповнення дохідної частини Державного та регіональних бюджетів загострюється проблема поліпшення процесів запобігання ухиленню від сплати податків, що вимагає постійного контролю за своєчасністю та повнотою їх сплати суб'єктами господарювання. Основним джерелом наповнення бюджету повинна стати добровільна сплата, а основною функцією регіональних органів ДПС – контроль цього процесу.

Взаємовідносини між регіональними органами ДПС і платниками податків повинні розвиватися у напрямі налагодження партнерства та зменшення втручання у господарську діяльність. Організація роботи територіальних податкових органів повинна ґрунтуватися на таких принципах:

неупереджене ставлення до платників податків і забезпечення максимального рівня сервісу під час їх обслуговування;

максимальна автоматизація процесів адміністрування податків;

орієнтація податкового аудиту на «ризикових» платників податків;

застосування адекватних заходів до суб'єктів господарювання і тих підприємств, що ухиляються від сплати податків.

Територіальні органи ДПС повинні забезпечити:

своєчасність реагування на податкову поведінку платника податків;

єдиний підхід до платників податків з однаковою податковою поведінкою.

Для забезпечення своїх функцій регіональним органам ДПС необхідно розподілити платників податків за категоріями уваги; цей розподіл повинен ґрунтуватися на типології податкової поведінки суб'єктів господарювання.

Аналіз робіт, присвячених податковій поведінці, дозволив зробити висновок, що досліджуються переважно два аспекти: сплата податків і вплив податків на діяльність економічних агентів [7; 18; 113]. Автори зазначених робіт використовують як основну гіпотезу про сильну форму раціональності платника податків. Так, на ґрунті завдань мінімізації розглядаються проблеми тіньової діяльності, ухилення від сплати податків, вибору системи оподаткування і ставки єдиного податку для підприємств України та ін.

Термін «податкова поведінка» хоча і використовується деякими авторами [7], однак широко не розповсюджений в економічній теорії, сутність поняття практично не обговорюється. Доцільно зробити деякі зауваження із приводу змістовних перекручувань: по-перше, податкова поведінка фактично ототожнюється з ухваленням рішення про ухилення від податків на основі критерію максимізації чистого доходу (прибутку); по-друге, податкова поведінка поширюється на різні економічні дії, на які впливають податки.

Щодо першого зауваження – податкова поведінка економічного агента не вичерпується раціональним вибором. Результат цього вибору

можна розглядати як вихідний пункт, що ініціює послідовність взаємозалежних кроків, дій з організації і ведення податкового обліку, формування відносин з податковими органами тощо. Друге зауваження пов'язане з розширювальним трактуванням податкової поведінки. Податки тією чи іншою мірою впливають на прийняття різних економічних рішень (наприклад, про обсяги виробництва та інвестиції, структуру та розміри споживання тощо).

Таким чином, податкову поведінку можна визначити як раціональний вибір платника податків щодо сплати податків під впливом різних податкових подразників.

Разом з тим, сьогодні відсутні перевірені методики, що дозволяють виявити тип податкової поведінки підприємств. Як правило, в практиці податкових перевірок застосовують методи, які можна розподілити на три групи:

1) негласні методи. Полягають у тому, що інформація про правопорушення, яке готується або вже зроблено, надходить у результаті оперативно-розшукової діяльності компетентних органів. У випадку вірогідності вона може та має бути причиною виїзної податкової перевірки. За належного процесуального оформлення вона може бути підставою для початку фінансового розслідування;

2) фінансово-аналітичні методи. Полягають у виявленні порушень у податковій сфері через дослідження динаміки певних фінансових показників, доповненої вивченням інформації від органів, що здійснюють реєстрацію угод і прав на нерухоме майно й автотранспорт. Наявність ознак реалізації вже розпочатої або здійсненої схеми можна встановити за загальним погіршенням фінансового стану та наявності певної динаміки спеціальних фінансових показників;

3) логічний дедуктивний метод і моделювання. Найбільш загальний метод виявлення порушень у податковій сфері. Якщо підприємства перебувають в однакових економічних та інформаційних умовах, а бухгалтери застосовують ті самі методи та прийоми нарахувань, то доцільно сформулювати модель платника податків. Різкі відхилення параметрів аналізованого підприємства від «усередненого портрета» (еталонної структури та розмірів податкових платежів) можуть і повинні давати привід для перевірки причин цих відхилень. Даний метод дозволяє виявити «ненормальну» поведінку окремих платників податків. Існують певні,

загальні для всіх підприємств індикатори, які дають змогу стверджувати, що підприємство потенційно може ухилятися від сплати податків. Такі індикатори дадуть змогу не тільки стверджувати, що підприємство ухиляється від сплати податків, а й визначити саму схему [2, с. 297].

Проведений аналіз діяльності деяких підприємств на предмет виявлення характерних ознак ухилення від сплати податків допоміг визначити індикатори, які свідчать про потенційну схильність до податкових порушень:

- 1) наявність іноземних партнерів, зареєстрованих в офшорах;
- 2) зниження величини сплати податків на тлі збільшення вартості активів і обсягів виробництва;
- 3) зростання інвестицій на тлі зниження прибутку;
- 4) часті зміни в обліковій політиці;
- 5) наявність на підприємстві відособленого податкового відділу, відповідального за ведення податкового обліку та складання податкової звітності;
- 6) підприємство протягом ряду років має податкові порушення;
- 7) підприємство реалізує продукцію через дочірні фірми та посередників;
- 8) підприємство використовує у розрахунках векселі, заліки, рахунки третіх осіб; застосовується бартер та інші негрошові форми розрахунків;
- 9) відсутність економічної вигоди в укладеній угоді; безвідсоткові позики, «нульові» декларації, різкі зміни фінансових показників у звітності та інші нетипові умови;
- 10) підприємство не публікує звіти про свою діяльність у засобах масової інформації.

Як такі ці ознаки незначні та не заборонені законом, але в сукупності утворюють критичну масу, що дозволяє стверджувати про необхідність уважно вивчити діяльність конкретного підприємства на предмет виявлення можливих фактів ухилення від сплати податків. Такий підхід допомагає виявляти підозрілі з погляду оподаткування підприємства, тим самим протидіяти приховуваному ухиленню від податків з використанням різних схем.

Для визначення значення розглядуваних індикаторів використовувався метод експертного опитування. Експертами виступали 302 працівника регіональних податкових органів, що брали участь у податкових перевітках підприємств.

Визначення вибіркової сукупності експертів здійснювалося за формулою (3.7) [75, с. 12]:

$$n = [1 + (p \times N)] \times q, \quad (3.7)$$

де n – обсяг вибіркової сукупності;

p – коефіцієнт вибіркової сукупності для даного ступеня точності за відомого обсягу генеральної сукупності та даного рівня достовірності (визначений за таблицею – 0,2);

N – обсяг генеральної сукупності (302 працівника територіальних податкових інспекцій, які брали участь у податкових перевірках діяльності підприємств);

q – припустима погрішність вибірки (обрана – 0,5).

Отже, вибіркова сукупність стосовно кількості експертів становить:

$$[1 + (0,2 \times 302)] \times 0,5 = 30,7.$$

Комплексний показник значення того або іншого індикатора визначався за допомогою середньозваженого рангу кожного індикатора на основі прямого їх ранжування із присвоєнням кожній позиції певного значення (10 балів за перше місце, 9 балів за друге і т. д.). Середньозважений ранг оцінки індикатора (Pa_1) розраховувався за формулою (3.8) [50, с. 45]:

$$Pa_1 = \left(\frac{\sum_{j=1}^n l_j(a_i)}{V_j} \right) / 100, \quad (3.8)$$

де l_j – місце, що зайняте у ранжуванні a_i j -м експертом, $l_j = \{1, 2, 3, \dots, n\}$;

a_i – бал, привласнений тому або іншому місцю в системі ранжування;

$a_i = \{1, 2, 3, \dots, n\}$;

V_j – кількість експертів.

Середньозважений ранг оцінки кожного з виділених індикаторів наведений у табл. 3.24.

**Середньозважений ранг оцінки індикаторів,
що характеризують потенційну схильність підприємств
до ухилення від сплати податків**

Індикатори	$\sum_{j=1}^n I_j(a_i)$	Розрахунок	Значення Ra_1
Наявність іноземних партнерів, зареєстрованих в офшорах	278	$(278 / 30) / 100$	0,092
Зниження величини сплати податків на тлі збільшення вартості активів, обсягів виробництва	211	$(211 / 30) / 100$	0,070
Ріст інвестицій на тлі зниження прибутку	171	$(171 / 30) / 100$	0,057
Часті зміни в обліковій політиці	202	$(202 / 30) / 100$	0,067
Наявність на підприємстві відособленого податкового відділу, відповідального за ведення податкового обліку та складання податкової звітності	147	$(147 / 30) / 100$	0,049
Підприємство протягом ряду років має податкові порушення	129	$(129 / 30) / 100$	0,043
Підприємство реалізує продукцію через дочірні фірми, посередників	114	$(114 / 30) / 100$	0,038
Підприємство використовує у розрахунках векселі, заліки, рахунки третіх осіб, бартер та інші негрошові форми розрахунків	91	$(91 / 30) / 100$	0,030
Відсутність економічної вигоди в укладеній угоді; безвідсоткові позики, «нульові» декларації, різкі зміни фінансових показників у звітності й інші нетипові умови	250	$(250 / 30) / 100$	0,083
Підприємство не публікує звіти про свою діяльність у засобах масової інформації	43	$(43 / 30) / 100$	0,014
Σ			0,543

На підставі отриманих значень індикаторів можна оцінити податкову поведінку підприємств. У цілому проведений аналіз дає можливість констатувати, що податкова поведінка досліджуваних підприємств заснована на різних способах мінімізації податкової бази. Отже, можна виділити основні моделі негативної податкової поведінки:

1) правильне вирахування податків, що підлягають сплаті, з використанням офшорних схем;

2) приховування (повне або часткове) елементів оподаткованої бази;

3) відсутність (повна або часткова) оподаткованої бази (наприклад, відсутність прибутку у підприємства).

Підвищення ефективності оподаткування неможливе без розв'язання проблеми подвійного оподаткування. Під відсутністю оподаткованої бази в цьому випадку слід розуміти не порушення податкового законодавства з погляду права, а певну економічну бездіяльність підприємств – потенційних платників податків, що мають, але не використовують умови та можливості для легального здійснення соціально-корисної діяльності й, отже, для збільшення податкових надходжень у державний та місцевий бюджети. Недоотримані із цієї причини доходи бюджетів поряд з іншими факторами формують додатковий податковий тягар для інших платників податків.

Слід зазначити, що спроби посилення контролю і виявлення прихованих результатів діяльності (доходів, прибутку) призводять до збільшення штатів податкових органів, невиправданого ускладнення бухгалтерського обліку й інших наслідків. З іншого боку, не відбувається істотного зниження масштабів ухилення від сплати податків, водночас посилюється не менш небезпечний для держави процес відходу частини підприємств до «тіньової» економіки.

Підвищення ефективності оподаткування та запобігання ухиленню від оподаткування лежить в площині взаємодії платників податків із регіональними податковими органами, що неможливо без вирішення проблеми відкритості інформації про діяльність підприємств.

Показана в табл. 3.25 система індикаторів, кожному з яких надане певне значення, у сукупності дозволяє виявляти підприємства з найбільшим ризиком ухилення від сплати податків.

З даних табл. 3.25 видно, що чим вище показник R_{a_1} , тим більш опортуністською є податкова поведінка підприємств, тим більше підстав є для ствердження, що підприємство ухиляється від сплати податків. Ранжуючи підприємства за типом податкової поведінки, можна переконатись, що поза залежністю від типології даної поведінки в математичній змістовності значення показника буде розташоване на числовому відрізку від 0 до 0,543 – відповідно до розрахунку, наведеному в табл. 3.25.

**Розрахунок індикаторів, що дають змогу ідентифікувати
податкову поведінку підприємств**

Підприємства Індикатори	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4	№ 5	№ 6
Наявність іноземних партнерів, зареєстрованих в офшорах	0,092	0,092	0,092	–	–	–
Зниження величини сплати податків на тлі збільшення вартості активів, обсягів виробництва	0,070	–	–	–	–	–
Зростання інвестицій на тлі зниження прибутку	–	–	–	–	–	–
Часті зміни в обліковій політиці	–	–	–	–	–	–
Наявність на підприємстві відособленої податкової служби, відповідальної за ведення податкового обліку та складання податкової звітності	0,049	–	–	–	–	–
Підприємство протягом ряду років має податкові порушення	0,043	0,043	0,043	0,043	0,043	0,043
Підприємство реалізує продукцію через дочірні фірми, посередників	0,038	0,038	0,038	0,038	0,038	0,038
Підприємство використовує у розрахунках векселі, заліки, рахунки третіх осіб, бартер та інші негрошові форми розрахунків	0,030	0,030	0,030	0,030	0,030	0,030
Відсутність економічної вигоди в укладеній угоді; безвідсоткові позики, «нульові» декларації, різкі зміни фінансових показників у звітності й інші нетипові умови	–	–	0,083	0,083	0,083	0,083
Підприємство не публікує звіти про свою діяльність у засобах масової інформації	–	–	–	–	–	0,014
Σ індикаторів, Pa ₁	0,332	0,203	0,286	0,194	0,194	0,208

Для визначення типу податкової поведінки підприємств у числовому вираженні використовуємо роботу Б. Литвака, який пропонує процедуру для формування вербально-числових шкал, спеціально призначених для

оцінювання за критеріями, для яких загальноприйняті вербально-числові шкали відсутні. На думку Б. Литвака, формування вербально-числової шкали можна розбити на два етапи: вибір градацій (розподілів) шкали, визначення числових значень градацій шкали [55, с. 156].

З метою вибору градації шкал, використовуємо роботу Т. Меркулової [58, с. 159–164], яка виділяє три типи податкової поведінки:

1) податкова поведінка, що має ознаки позитивної мотивації платника податків, що вимагає зустрічних податкових перевірок;

2) податкова поведінка, що має ознаки опортунізму, що вимагає планових податкових перевірок;

3) податкова поведінка, що має явно виражений опортуністичний, кримінальний характер, що вимагає систематичних податкових перевірок.

Відповідно до визначених типів податкової поведінки шкалу доцільно розбити на три діапазони. Якщо виміри за окремими критеріями зроблені в шкалах відносин, оцінки на них перетворюються із застосуванням максимально можливої оцінки критеріїв. Несуперечність окремих критеріїв дозволяє отримувати несуперечливу інформацію, яка дозволяє порівняти результати експертного оцінювання.

З'являється можливість застосувати формулу, яка окреслює межі діапазонів (крок шкали), для визначення типу податкової поведінки підприємства:

$$I_r = \Sigma_{\max} / N, \quad (3.9)$$

де Σ_{\max} – максимально можлива сума балів, яку можна отримати в процесі експертного опитування;

N – кількість визначених діапазонів.

Перший тип податкової поведінки перебуває в діапазоні (0 – 0,181), оскільки (0,543 / 3 типи поведінки = 0,181). Другий тип податкової поведінки потрапляє в діапазон (0,182 – 0,363), оскільки (0,182 + 0,181 = 0,363). Третій тип податкової поведінки – в діапазоні (0,364 – 0,543).

За даними аналізу, досліджувані підприємства належать до другого типу податкової поведінки, оскільки всі отримані результати, наведені в табл. 3.25, потрапляють у діапазон від 0,194 до 0,332 балів, входячи в межі діапазону 0,182 – 0,363 балів. На думку деяких авторів [31, с. 207], більшість (90 – 95 %) українських промислових підприємств належить

саме до такого типу поведінки, уникаючи у своїй діяльності крайніх форм прояву податкової поведінки.

Для вчасного виявлення підприємств, які перейшли до інших форматів податкової поведінки, та з метою коригування тактики та стратегії дій податкових органів відносно таких підприємств необхідна систематична контрольна діяльність щодо сплати податків такими підприємствами на основі системи даних показників.

У процесі контролю сплати податків підприємствами слід застосовувати:

щотижневий моніторинг документообігу й укладення договорів, визначення бази оподаткування. Посадовій особі, яка здійснює контроль, необхідно знати: чи є підприємство суб'єктом податкових правовідносин; які податки воно зобов'язано сплачувати; за якою ставкою і з якої бази воно повинно сплачувати податки; терміни сплати податків; пільги, які підприємство може використовувати у сплаті податків;

складання прогнозів податкових зобов'язань підприємства (податковий календар); контроль за податковим календарем, який розроблено підприємством самостійно з урахуванням галузевих і організаційно-правових особливостей;

контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків, за складанням первинної документації, за веденням бухгалтерських реєстрів, за виконанням податкових зобов'язань.

Окрім зазначеного, для підвищення ефективності регіонального оподаткування підприємств необхідне вдосконалення системи податкових перевірок.

Слід дотримуватись принципів проведення податкових перевірок, а саме: підприємства, що знаходяться на податковому обліку, потрібно оцінювати за податковою поведінкою, відповідним чином планувати черговість та інтенсивність податкових перевірок. Супроводження податковими органами платників за категоріями уваги полягає у застосуванні таких заходів:

1) із підприємствами першої категорії необхідно проводити масово-роз'яснювальну роботу, спрямовану на упередження порушень податкового законодавства, а також поліпшення і оновлення технологій, які сприятимуть установленню партнерських відносин з сумлінними платниками податків;

2) із підприємствами другої категорії необхідно проводити постійний моніторинг діяльності, оскільки такі підприємства мають податкові ризики, що не підлягають усуненню (здійснення зовнішньоекономічної, посередницької діяльності; господарська діяльність, яка належить до «ризикових» галузей тощо) шляхом проведення кабінетного аудиту;

3) із підприємствами третьої категорії необхідно здійснювати постійний моніторинг діяльності, оскільки такі суб'єкти господарювання регулярно порушують податкове законодавство, та проводити обов'язковий виїзний аудит (тематичний, комплексний, плановий, позаплановий).

Система адміністрування податків повинна ґрунтуватися на таких принципах: виконання відбору підприємств і визначення категорій уваги в автоматизованому режимі; проведення документальних перевірок заявлених до відшкодування сум ПДВ тільки у платників з високим ступенем ризику; проведення планових виїзних документальних перевірок уже після здійснення відшкодування сум ПДВ у платників податків з помірним ступенем.

Запропоновані заходи здатні в значній мірі підвищити ефективність регіонального оподаткування підприємств, знизити рівень ухилення від сплати податків, зробити процес справляння податків прозорим і відкритим.

3.5. Вплив циклічних коливань економічного розвитку на оподаткування в регіонах України

Становлення та розвиток світового господарства не є стабільним процесом і супроводжується виникненням кризових явищ. Циклічні коливання в господарському житті окремих суб'єктів, регіонів, держав і світової економіки в цілому є невід'ємною складовою економічного розвитку, що викликана низкою причин різних за характером і ступенем впливу. Такі періодичні підйоми та спади спостерігаються в динаміці майже всіх економічних показників як на мікро-, так і на макроекономічному рівні. Залежно від стадії циклу, на якій перебуває економіка, змінюються цілі та характер економічної політики держави.

Зазвичай у стані економічної нестабільності, що спричинена циклічними коливаннями під час переходу від одного стану рівноваги економічної системи до іншого, виникає багато негативних наслідків у всіх сферах

суспільного й економічного життя, що значно ускладнює провадження господарської діяльності.

Циклічні коливання в економіці пов'язані з безперервністю соціально-економічного та науково-технічного процесів і його сполученням з дискретністю окремих його періодів, що наповнені власним імпульсом. Вони фокусують у собі різноманітні господарські зв'язки. Циклічна форма руху властива практично всім макроекономічним показникам, оскільки є втіленням математичного числового повторення [53].

Уперше циклічність економічних процесів була встановлена на початку XIX ст. астрономом У. Гершелем, який довів взаємозв'язок між циклами виникнення плям на Сонці та погодою, яка, в свою чергу, впливала на врожайність, а отже, економіку в цілому [137]. У подальшому з розвитком економічної системи змінилися і природа, і характер, і тривалість економічних циклів.

Економісти минулого та сучасності не виробили єдиної думки щодо природи та характеру економічного циклу. Водночас дослідники погоджуються з тим, що зміни показників економічного розвитку в часі відбуваються з певною послідовністю, яка складає цикл. П. Самуельсон визначає економічний цикл як спільну рису майже для всіх галузей економічного життя і для всіх країн з ринковою економікою [109].

Енциклопедичний словник визначає термін цикл (від грец. *kuklos* – коло) як сукупність явищ, процесів, що складають кругообіг протягом певного проміжку часу [11, с. 794]. Термін «цикл» вживається в біології, фізиці та інших науках для позначення такої послідовності подій, яка постійно повторюється, але не обов'язково в однаковому ступені або в абсолютно однаковий відрізок часу. Тому економічний цикл варто розглядати як сукупність економічних процесів, що постійно повторюються через певні проміжки часу, перебуваючи у невпинному кругообігу.

Можна з достатньою підставою вважати, як стверджує Е. Хансен [121], що рухи промисловості та ділового життя протікають у формі циклів, сутність яких полягає в наявності повторюваної (хоча і не через строго однакові періоди) послідовності змін. Більше того, аналіз цих коливань говорить, що рух, одного разу почавшись у певному напрямі, виявляє тенденцію до наростання, стаючи все дужче; і що це триває до певного пункту, за межами якого сили, що породили рух, слабшають, поки, нарешті, не виникає зворотний рух у протилежному напрямку. Такий рух має хвилеподібний характер і не є всього лише безладним коливанням.

Цикл розглядається П. Самуельсоном як піднесення та спади ділової активності, що послідовно настають один за одним протягом декількох років [109]. Базовою характеристикою, що визначає цикл, є ділова активність, тобто показник, що характеризує кількість різноманітних операцій економічних суб'єктів.

У. Мітчелл називає економічним циклом коливання сукупної економічної діяльності [138, с. 23]. Показником, що найбільш об'єктивно характеризує сукупну економічну діяльність, є обсяг реального доходу або продукції країни. З цією величиною тісно пов'язаний і обсяг зайнятості. Якщо обсяг продукції і зайнятість коливаються, то ціни в результаті змін сукупного попиту та граничних витрат виробництва піддаються змінам. Зміни рівнів продукції і цін викликають зміни сукупної грошової вартості всіх вироблених товарів і послуг. Тобто економічний цикл складається з коливань зайнятості, сукупної продукції, цін і грошової вартості національного продукту. Оскільки грошова вартість національного продукту залежить від обсягу продукції і рівня цін, можна сказати, що економічний цикл є коливанням зайнятості, обсягу продукції і рівня цін.

Відповідно до позиції Дж. Кейнса [44], слід розглядати економічний цикл як явище, викликане циклічними змінами граничної ефективності капіталу, хоча і ускладнене та посилене супутніми змінами інших важливих короткострокових змінних економічної системи. Під циклічним рухом слід розуміти не тільки те, що висхідна та нисхідна тенденції, раз почавшись, не діють нескінченно в тому самому напрямку, а й те, що в кінцевому рахунку ці тенденції змінюються на протилежні. Тобто основну причину циклічних коливань Кейнс вбачає у внутрішніх факторах національної економіки, насамперед – у коливанні граничної ефективності капіталу. Проте науковець не заперечує і можливість впливу зовнішніх сил.

Отже, стан економічної системи та тенденції розвитку, що спостерігаються у певний момент, не є постійними і через певний проміжок часу обов'язково будуть замінені протилежними – період стрімкого зростання обов'язково буде перерваний спадом і депресією. Це є об'єктивною закономірністю розвитку всіх типів економічних систем, яку неможливо заперечувати або ігнорувати. Ідея заперечення ймовірності виникнення циклічних коливань у соціалістичних економіках панувала за радянських часів, однак практика показала, що чергування економічних спадів і підйомів характерні для капіталістичних і для соціалістичних держав.

Проаналізуємо розвиток економіки України щодо наявності циклічних коливань в економіці держави в цілому та регіонів зокрема. Для аналізу застосуємо такий показник ВВП, що відображує вартість усіх товарів і послуг, вироблених на території держави. Слід зазначити, що ВВП не можна розглядати в якості єдиного й універсального показника, що вповні характеризує економічне зростання. С. Кузнець [135] зазначав, що отожднення зростання ВВП зі збільшенням економічного або соціального добробуту не є доцільним, оскільки ВВП ураховує тільки грошові операції, пов'язані з виробництвом і продажем товарів і послуг. Цей показник заснований на принципово неповній картині соціальної та природної систем, у рамках яких існують людина й економіка. Статистика ВВП вимірює поточну економічну діяльність, але не враховує варіацію добробуту, міжнародні потоки доходів, виробництво послуг домогосподарствами, руйнування навколишнього природного середовища та інші детермінанти благополуччя (наприклад, якість суспільних відносин, економічну й особисту безпеку, стан здоров'я та тривалість життя). Беручи до уваги такий погляд на економічну сутність категорії ВВП, погоджуємося, що цей показник не може в повній мірі відобразити характер економічного та соціального розвитку держави, ставши єдиним універсальним індикатором, що характеризує циклічні закономірності економічного розвитку держави. Однак аналіз цього показника може допомогти зробити загальні висновки щодо характеру економічного зростання (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Коливання темпів зростання ВВП в Україні у 1991 – 2018 рр.

Протягом 1991 – 1999 рр. ВВП України щороку демонстрував тенденцію до скорочення: до 1996 р. темпи зниження були дуже високими – більше 10 % щорічно, у 1997 – 1999 рр. темпи економічного спаду сповільнилися. У цей період, коли світова економіка перебувала на стадії зростання, українська економічна система зазнавала глибокої структурної кризи в умовах перебудови з планової організації економіки на ринкову.

Проте починаючи з 2000 рр. у вітчизняній економіці почало спостерігатися щорічне збільшення обсягів ВВП. Слід зазначити, що темпи зростання ВВП в Україні були вищими, ніж за загальносвітові. Це свідчить про високий потенціал української економіки до розвитку та зростання в той період, який було зумовлено впливом ряду сприятливих факторів як внутрішнього, так і зовнішнього характеру.

За часів світової фінансово-економічної кризи, що розпочалася у 2008 р., темпи зниження обсягів ВВП у вітчизняній економіці були набагато вищими, ніж в Європі та світі. Так, у 2009 р. ВВП України знизився на 14,8 %, тоді як світовий показник дорівнював 1,7 %, а в європейських державах – 4,4 %. У період 2010 – 2013 рр. в Україні відбувалося посткризове відновлення, темпи росту ВВП були вищими, ніж в європейських країнах і світі. У 2014 – 2015 рр. Українська економіка перебувала у кризовому стані; ВВП щорічно демонстрував негативну динаміку. Таке становище зумовлене насамперед низкою внутрішніх факторів політичного та військового характеру. І тільки з 2016 р. відбулося почалося відновлення економіки.

Вітчизняній економіці притаманний циклічний характер розвитку. А отже, негативні явища, що супроводжують спадну частину циклу, характерні і для України. Для того щоб запобігти шкідливим для економіки проявам циклічності або зменшити їх поширення, запроваджуються заходи державного регулювання економіки. Одною з основних причин, що зумовили втручання держави в економічні процеси, є неспроможність ринкової економіки сприяти вирішенню проблем соціального характеру. Такі проблемні аспекти, зумовлені специфікою функціонування ринкового механізму, характерні для держави на всіх стадіях економічного циклу, однак найбільше вони загострюються на спадній фазі економічного циклу – у період спаду та депресії (рис. 3.7).

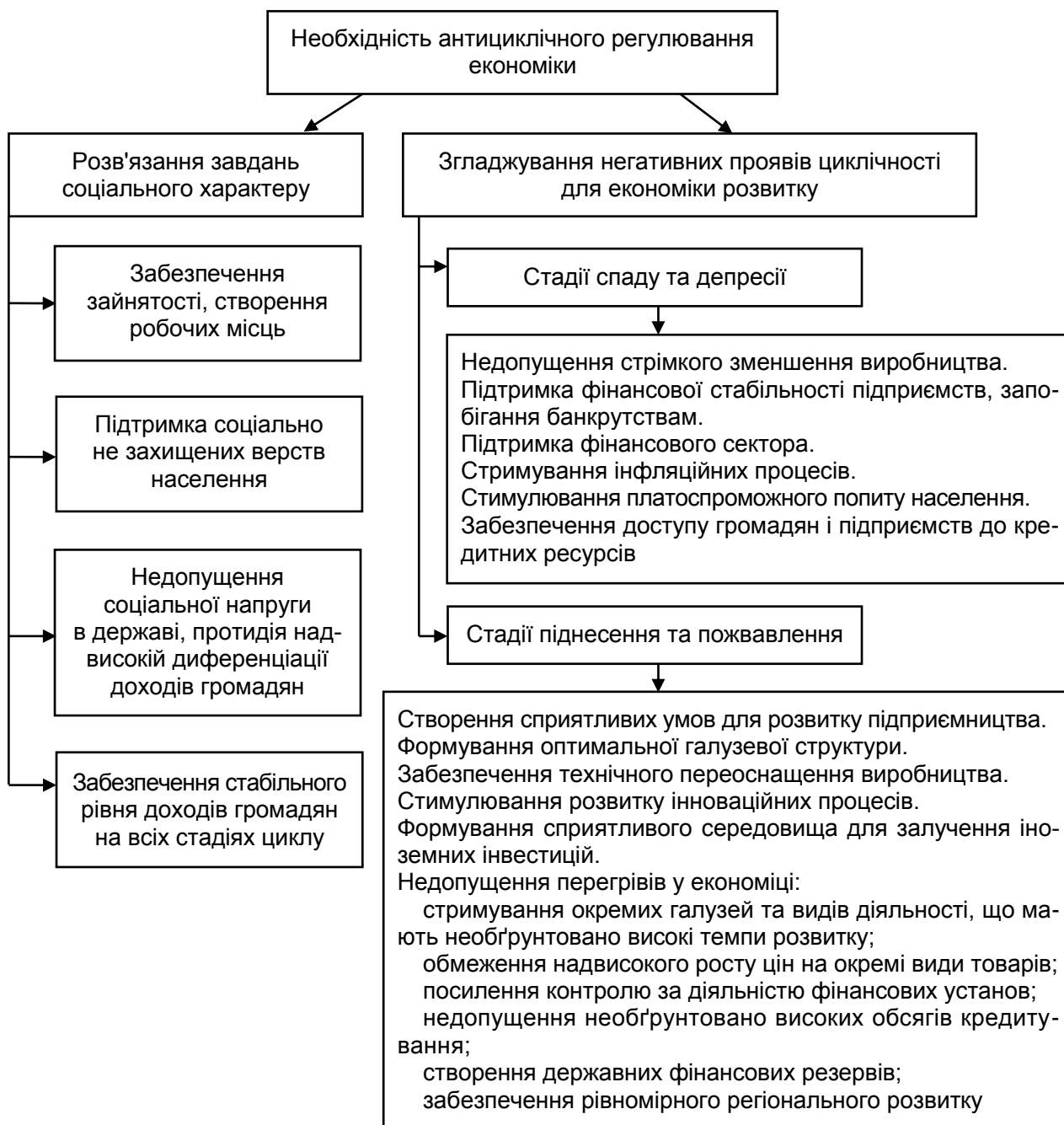


Рис. 3.7. Причини, що зумовлюють необхідність антициклічного регулювання економічних процесів

Стратегічною ціллю регулювання економіки виступає забезпечення сталого економічного зростання, однак на різних стадіях циклу перед державою постають важливі поточні завдання, що потребують нагального розв'язання. Для аналізу завдань державного регулювання на різних стадіях циклу використана проста чотирістадійна модель (табл. 3.26).

Пріоритетні завдання антициклічного регулювання економіки

Стадії циклу	Типові для стадії явища та процеси в економіці держави	Завдання державного регулювання, які виникають на даній стадії
1	2	3
Спад	<p>Зменшення обсягів виробництва та споживання продукції.</p> <p>Скорочення загального рівня ділової активності.</p> <p>Банкрутство значної кількості підприємств і фінансових установ.</p> <p>Зростання рівня безробіття.</p> <p>Високий темп інфляції.</p> <p>Скорочення обсягів кредитування банками та зростання позикового відсотка.</p> <p>Погіршення добробуту населення, відчутне зниження доходів</p>	<p>Стимулювання зайнятості населення, недопущення масових звільнень.</p> <p>Недопущення стрімкого зменшення виробництва.</p> <p>Підтримка фінансової стабільності підприємств, запобігання банкрутствам.</p> <p>Підтримка фінансового сектора, недопущення масових дефолтів фінансових установ.</p> <p>Стимулювання інфляційних процесів.</p> <p>Стимулювання платоспроможного попиту</p>
Депресія	<p>Збереження обсягу виробництва на стабільно низькому рівні.</p> <p>Низький рівень платоспроможного попиту.</p> <p>Гальмування темпів зростання цін та інфляційних процесів.</p> <p>Стабільно високий рівень безробіття.</p> <p>Низька активність у фінансовому та банківському секторах.</p> <p>Висока відсоткова ставка, низькі обсяги кредитування</p>	<p>Стимулювання зайнятості населення, створення робочих місць.</p> <p>Підтримка соціально незахищених верств населення.</p> <p>Стимулювання росту обсягів виробництва.</p> <p>Стимулювання попиту.</p> <p>Підтримка фінансового сектора.</p> <p>Відновлення кредитування</p>
Пожвавлення	<p>Збільшення споживчого попиту і обсягу виробництва.</p> <p>Зростання попиту та цін на сировину, матеріали та паливо.</p> <p>Скорочення безробіття.</p> <p>Скорочення безробіття.</p> <p>Зростання цін на акції та інші цінні папери</p>	<p>Створення сприятливих умов для розвитку підприємництва.</p> <p>Формування оптимальної галузевої структури.</p> <p>Забезпечення технічного переоснащення виробництва.</p> <p>Стимулювання інноваційних процесів</p>
Пожвавлення	<p>Відновлення кредитування.</p> <p>Зменшення рівня виробництва</p>	<p>Стимулювання інноваційних процесів.</p> <p>Формування сприятливого середовища для залучення іноземних інвестицій</p>

1	2	3
Піднесення	<p>Стабільно високий споживчий попит.</p> <p>Стрімке зростання попиту та цін на сировину та паливо.</p> <p>Зростання обсягів виробництва.</p> <p>Низький рівень безробіття, високий рівень оплати праці</p>	<p>Недопущення «перегрівів» економіки:</p> <p>Стимування необґрунтовано високого розвитку певних галузей та видів діяльності.</p> <p>Обмеження необґрунтовано високого росту цін на окремі види товарів.</p> <p>Посилення контролю за діяльністю фінансових установ, недопущення необґрунтовано високих обсягів кредитування.</p> <p>Створення державних фінансових резервів</p>

Слід зазначити, що регіональний розвиток в Україні, як і в більшості держав світу, є нерівномірним. Отже, за економічними показниками частина регіонів належить до більш розвинутих, інші не досягли сталого розвитку. У періоди спадних тенденцій економічного розвитку негативний вплив явищ, що їх супроводжують, поширюються саме на регіони, економічні показники розвитку яких є низькими.

На рис. 3.8 наведено обсяги валового регіонального продукту в областях України в розрахунку 1 особу. Виходячи зі статистичних даних можна зробити висновок, що стан економічного розвитку різних регіонів у державі істотно відрізняється.

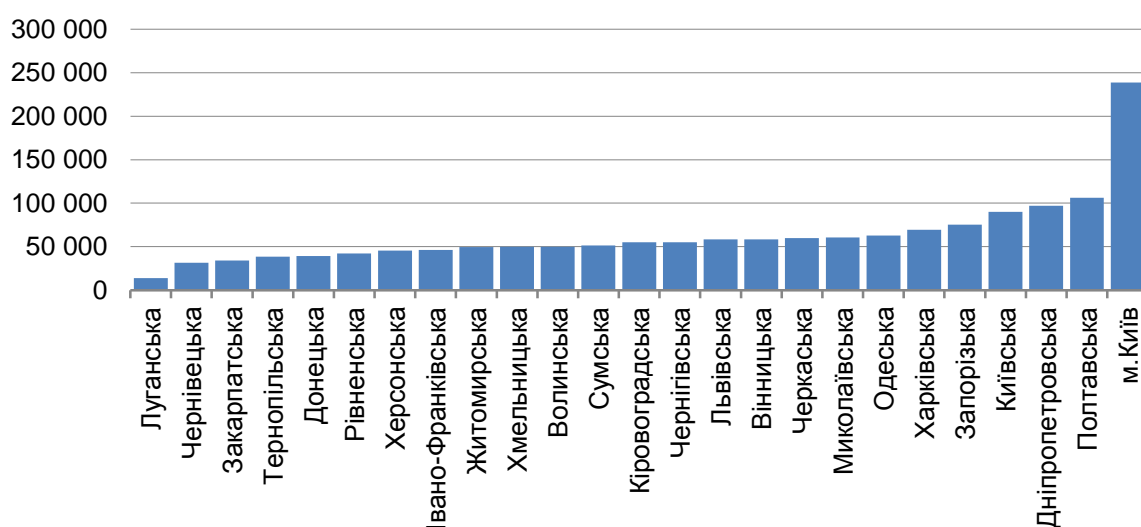


Рис. 3.8. Валовий регіональний продукт у 2017 р. у розрахунку на 1 людину в регіонах України, грн

Отже, регіони України не однакові з економічної точки зору. Вони відрізняються за структурою економіки: валовий регіональний продукт (ВРП) Києва більш ніж вдесятеро перевищує ВРП Луганської, Закарпатської або Чернівецької областей. Вони відрізняються також за інвестиційною привабливістю та рівнем безробіття.

Територіальні диспропорції соціально-економічного розвитку регіонів існують майже в усіх країнах незалежно від розмірів, економічного потенціалу, державного устрою і політичної системи. Вони мають прояв на всіх рівнях світового господарства [62]. Тому пошук шляхів до мінімізації негативних наслідків територіальних нерівномірностей розвитку, розроблення ефективної регіональної політики, що сприятиме зниженню негативних проявів циклічності, є актуальним для економік більшості країн світу.

Для того щоб визначити основні пріоритети антикризового податкового регулювання на регіональному рівні доцільно визначити характер розповсюдження кризових явищ у регіонах. З цією метою необхідно оцінити економічну ситуацію на регіональному рівні, провівши аналіз рівнів економічного розвитку регіонів через зіставлення найбільш репрезентативних показників розвитку із аналогічними показниками в цілому.

Для групування регіонів за розповсюдженням кризових явищ у 2009 і 2014 рр. застосовано кластерний аналіз, що дозволив побудувати науково обґрунтовану класифікацію, виявити внутрішні зв'язки між одиницями досліджуваної сукупності. Для групування було обрані саме ці періоди, оскільки в обох випадках в економіці України спостерігалися кризові явища, які відрізнялися за характером і причинами виникнення. У 2009 р. найбільше проявилися наслідки світової фінансової кризи; у 2014 кризові явища в економіці були пов'язані з політичними та військовими процесами в державі.

Методи кластерного аналізу розподіляють на три основні групи: ієрархічні агломеративних, ієрархічні дивізімні, ітеративні [46]. Перевагою ієрархічних агломеративних і дивізімних методів є наочність результатів; водночас вони вимагають задання порога кластеризації, що призводить до суб'єктивізму в процесі виділення класів. Кращими для розв'язання задач з класифікації є ітеративні методи, які дозволяють отримати непересічні кластери.

В якості показників для класифікації регіонів використовувалися дані щодо індексів: промислової продукції за регіонами; реальної заробітної

плати; споживчих цін у всіх регіонах України. Були обрані саме такі показники, оскільки вони характеризують три основні економічні сфери регіону – виробництво, споживання та доходи населення.

У дослідженні застосовано ітеративний метод кластеризації – метод k-середніх, що дозволяє здійснювати групування регіонів за рівнем соціально-економічного розвитку, не маючи обмежень на кількість об'єктів і показників, що їх характеризують [46, с. 8]. В якості міри близькості використана евклідова відстань. Для цілей визначення ступеня розповсюдження кризових явищ у регіонах України їх було розбито на 4 кластера, аналізувалися два кризових періоди – 2009 і 2014 рр. (табл. 3.27, 3.28).

Таблиця 3.27

Класифікація регіонів України за ступенем розповсюдження кризових явищ у 2009 р.

Області	Індекс промислового виробництва	Індекс реальної заробітної плати	Індекс споживчих цін
1	2	3	4
Кластер 1. Регіони, що найбільше постраждали внаслідок кризи (низький індекс промислового виробництва, середні індекси споживчих цін і заробітної плати)			
Середнє значення показника у кластері	51,20	93,40	100,86
Волинська	51,7	91,3	100,80
Закарпатська	50,7	95,5	100,93
Кластер 2. Регіони з середніми наслідками кризи (середній індекс промислового виробництва, реальної заробітної плати та споживчих цін)			
Середнє значення показника у кластері	76,46	91,37	100,97
Дніпропетровська	79,0	89,1	101,02
Донецька	78,2	89,4	101,03
Житомирська	79,3	92,7	100,94
Запорізька	69,3	87,4	101,02
Івано-Франківська	77,4	91,2	100,82
Кіровоградська	78,3	95,0	100,77
Луганська	80,1	90,6	101,00
Львівська	80,1	90,1	101,05
Одеська	78,2	93,1	101,13
Рівненська	69,2	91,6	100,95
Тернопільська	84,8	92,8	100,89

1	2	3	4
Харківська	79,7	90,4	101,01
Хмельницька	76,4	91,7	101,02
Черкаська	70,5	90,1	100,91
Чернівецька	74,6	95,6	100,80
м. Київ	71,0	88,2	101,07
м. Севастополь	73,8	94,4	101,09
Кластер 3. Регіони з найнижчими наслідками кризи (високий рівень промислового виробництва, середні індекси реальної зарплати та споживчих цін)			
Середнє значення показника у кластері	84,6500	92,7625	100,9615
Автономна Республіка Крим	82,7	90,4	101,1583
Вінницька	83,6	94,7	100,8917
Київська	83,0	92,3	100,7580
Миколаївська	85,5	95,8	101,0080
Полтавська	84,3	90,0	101,0080
Сумська	82,9	94,5	100,8580
Херсонська	91,6	93,6	101,0000
Чернігівська	83,6	90,8	101,0080

Таблиця 3.28

Класифікація регіонів України за ступенем розповсюдження кризових явищ у 2014 р.

Області	Індекс промислового виробництва	Індекс реальної заробітної плати	Індекс споживчих цін
1	2	3	4
Кластер 1. Регіони, з середніми наслідками кризи (середній індекс промислового виробництва, реальної заробітної плати, споживчих цін)			
Середнє значення показника у кластері	98,44	103,99	100,38
Волинська	99,4	103,3	100,25
Запорізька	96,8	102,6	100,45
Івано-Франківська	101,6	105,6	100,35
Кіровоградська	97,9	105,7	100,60
Миколаївська	96,8	100,9	100,35
Рівненська	96,7	100,1	100,25

1	2	3	4
Сумська	97,7	105,4	100,40
Чернігівська	100,7	107,1	100,35
м. Севастополь	98,4	105,2	100,40
Кластер 2. Регіони з найменшими наслідками кризи (високий індекс промислового виробництва, зарплати, низький індекс споживчих цін)			
Середнє значення показника у кластері	106,77	104,61	100,34
Автономна Республіка Крим	109,3	100,0	100,60
Вінницька	108,7	106,0	100,35
Житомирська	104,9	106,6	100,20
Одеська	111,8	104,3	100,40
Тернопільська	102,7	105,4	100,35
Харківська	104,4	105,0	100,15
Хмельницька	105,6	105,0	100,35
Кластер 3. Регіони, що найбільше постраждали внаслідок кризи (низький індекс промислового виробництва, реальної заробітної плати, високий індекс споживчих цін)			
Середнє значення показника у кластері	92,78	103,55	100,41
Дніпропетровська	92,1	104,9	100,60
Донецька	90,7	104,5	100,35
Київська	93,8	98,9	100,50
Луганська	94,1	103,7	100,65
Львівська	94,3	104,4	100,35
Херсонська	90,8	104,2	100,20
Черкаська	94,3	103,7	100,20
Чернівецька	94,2	104,3	100,15
м. Київ	90,8	103,4	100,70

Зіставлення середніх для кластерів дозволяє досліджувати відмінності в сукупності параметрів, за якими виконано розподіл (рис. 3.9, 3.10). Так, у 2009 р. усі кластери суттєво відрізнялися за показниками індексів промислового виробництва та реальної заробітної плати, однак, були близькими за індексом споживчих цін. У 2014 р. простежується подібна тенденція. Однак якісний склад кластерів за два аналізовані періоди істотно змінився. Отже, за результатами кластеризації, можна говорити, що в 2009 р. від кризи найбільше постраждали Волинська та Закарпатська області, що традиційно вважаються регіонами з низьким рівнем економічного розвитку.

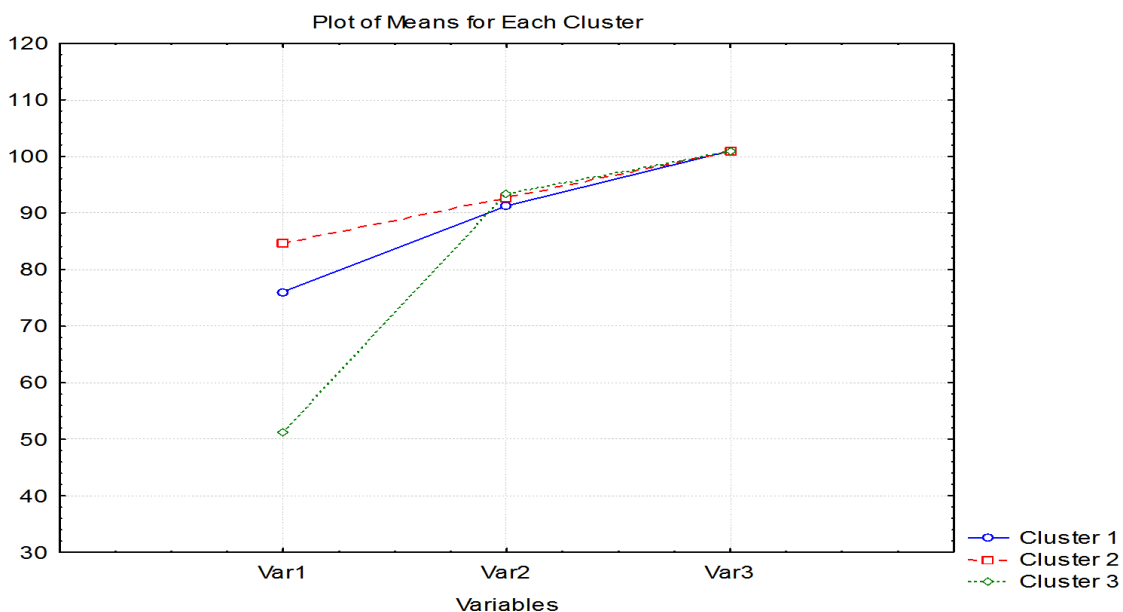


Рис. 3.9. Графік к-середніх за кластерами за результатами кластеризації регіонів України за даними 2009 р.

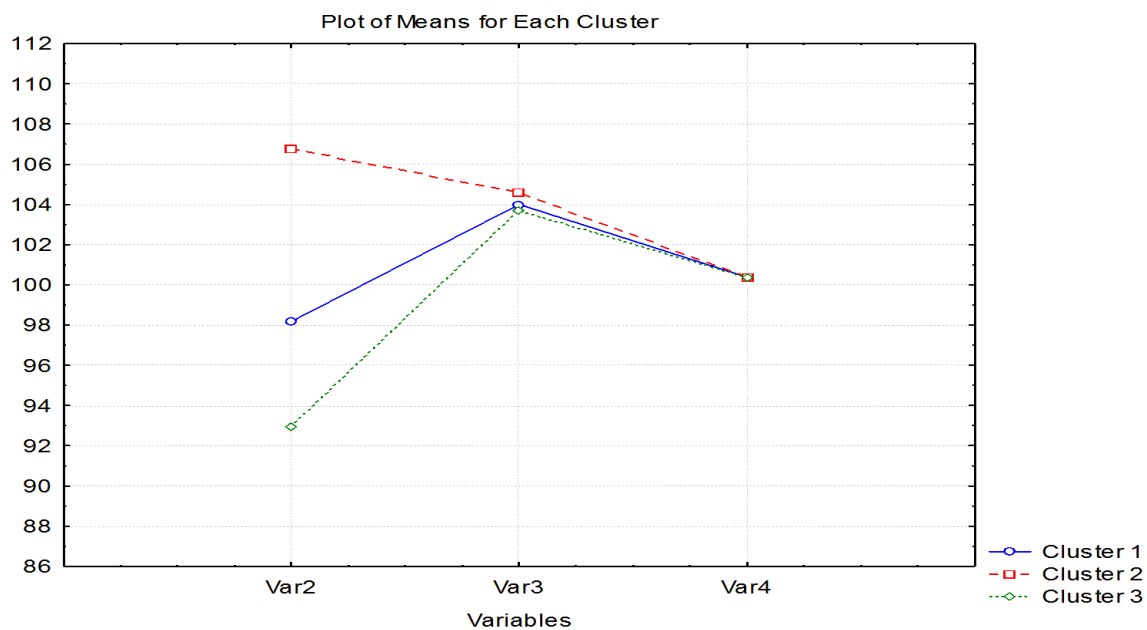


Рис. 3.10. Графік к-середніх за кластерами за результатами кластеризації регіонів України за даними 2014 р.

У період кризи 2014 р. ситуація докорінно змінилася. Найістотніше спадні тенденції проявилися в областях, що зазвичай мали високі показники економічного розвитку: Дніпропетровській, Донецькій, Київській,

Луганській, Херсонській, Черкаській, Чернівецькій областях і Києві (див. рис. 3.10). Тобто можна говорити, що на кризові явища в економіці регіони України реагують по-різному. Основною відмінністю обох криз стали причини їх виникнення: якщо в першому випадку країна стикнулася з проявами глобальної фінансової кризи, то в другому – з наслідками внутрішньої політичної кризи.

Проведений аналіз продемонстрував, що характер розповсюдження кризових явищ на регіони України залежить від виду кризи та може істотно відрізнятись. І не завжди наслідки економічного спаду в державі найбільше проявляються у регіонах, що традиційно демонструють найнижчі показники економічного розвитку. Тому для ефективного подолання наслідків економічної кризи необхідно враховувати регіональні особливості кожної конкретної кризи. Також важливим є впровадження зваженої та ефективної антициклічної політики як на регіональному, так і на загальнодержавному рівнях – для запобігання широкому розповсюдженню кризових явищ.

Слід зазначити, що найближчим часом існує велика вірогідність виникнення та розповсюдження нової світової економічної кризи. Якщо цей прогноз справдиться, то дія кризи найвірогідніше пошириться і на територію України та її регіонів. Тому проблема формування інструментарію антициклічного регулювання не втрачає актуальності.

Одним з найпоширеніших методів державної антициклічної політики є податкове регулювання, із застосуванням якого можна впливати на соціально-економічні процеси. За характером впливу на економічні процеси податкове регулювання можна розмежувати на податкове стримування та стимулювання.

Податкове стимулювання зазвичай досягається шляхом зниження податкового навантаження на окремі сегменти економіки шляхом створення спеціальних податкових режимів або запровадження податкових пільг. У результаті через певний проміжок часу, залежно від поточного стану економіки й обраної комбінації інструментів податкового регулювання, відбувається або розвиток даної сфери, або нівелюється стрімке падіння. Проте в короткостроковому періоді спостерігається зниження податкових надходжень до бюджету, адже збільшення податкової бази, очікуване від зниження навантаження [136], настає лише через певний проміжок часу. Тому стимулююча підфункція часто перебуває у конфлікті з фіскальною функцією податків.

Податкове стимулювання може здійснюватися для досягнення різних завдань, серед яких:

- підтримка депресивних регіонів;
- розвиток науково-технічного прогресу;
- формування бажаної галузевої структури;
- залучення інвестицій;
- стимулювання споживчого попиту;
- підтримка соціально незахищених верств населення;
- забезпечення необхідних обсягів виробництва певних видів товарів і послуг.

Більшість завдань набувають актуальності в період спадної фази економічного циклу. За допомогою своєчасного зниження податкового навантаження на стадії спаду можна певним чином скорегувати перебіг економічного циклу та пом'якшити спадання.

Що стосується податкового стимулювання депресивних регіонів, то наразі в Україні на загальнодержавному рівні подібні заходи не впроваджуються.

Стримуюча підфункція податків полягає в посиленні податкового навантаження для тих сфер економіки, де необхідне дестимулювання розвитку. Це може досягатися шляхом запровадження нових податків, скасуванням податкових пільг, тобто такою зміною умов оподаткування, внаслідок якої відбувається збільшення обсягів податкових зобов'язань. Через реалізацію стримуючої підфункції податків можуть вирішуватися завдання:

- зменшення споживання певних видів товарів;
- недопущення надвиробництва в окремих сферах економіки;
- обмеження спекулятивних операцій з надприбутками;
- обмеження для видів діяльності з надприбутками.

Стримуюча підфункція податків важлива для розв'язання проблем соціального характеру, недопущення «перегрівів» економіки в період економічного зростання та піднесення. За допомогою додаткових вилучень коштів до бюджету стримується надактивний розвиток в окремих сферах, що може призвести до суттєвих дисбалансів в економіці та спровокувати надстрімкий економічний спад у наступних періодах.

Відповідно до типу реакції на циклічні коливання податкове регулювання може бути дискреційним та/або недискреційним [90].

За недискреційного податкового регулювання автоматичне збільшення податкових надходжень до бюджету держави відбувається під час росту економіки, їх зниження – в періоди економічного спаду. Це відбувається завдяки дії автоматичних стабілізаторів, убудованих в економічну систему [90].

В умовах прогресивного та пропорційного оподаткування податкові надходження до бюджету держави прямо залежать від обсягу доходів, отриманих громадянами та суб'єктами господарювання. Тобто дохідна частина бюджету автоматично починає знижуватися в період економічного спаду ще до того, як урядом будуть запроваджені певні заходи податкового регулювання, спрямовані на підтримку громадян і бізнесу шляхом зниження податкових платежів. Отже, недискреційне податкове регулювання базується на здатності економічної системи до саморегулювання на змінах стадій економічного циклу. Тому зі збільшенням обсягів виробництва товарів і послуг і, відповідно, ВВП автоматично має збільшуватися обсяг податкових платежів [15].

Проблема стабільності податкових надходжень держави не розглядається як однозначне позитивне явище [109], особливо у контексті циклічності розвитку економіки. У період економічного піднесення, з метою послаблення буму та формування резервних фондів, сприятливою є наявність надлишку бюджетних надходжень. Це досягається або через зменшення державних витрат, або через збільшення податкових надходжень. На стадії економічного спаду зазвичай виникає скорочення надходжень податків, унаслідок чого утворюється бюджетний дефіцит. Тому під час економічного спаду доцільно використовувати резерви, створені в період економічного піднесення.

Автоматичні стабілізатори є швидкодіючим інструментом зниження амплітуди циклічних коливань економічного розвитку, проте їх дія недостатньо потужна, щоб підтримувати економічну стабільність держави. Механізм автоматичних стабілізаторів дозволяє частково зменшити циклічні коливання економіки, але вони не можуть повністю нівелювати коливання [109].

Для платників податків ідеальною є наявність стабільної податкової системи, в якій всі норми прописані заздалегідь і не змінюються з плином часу. Така податкова система дозволяє здійснювати довгострокове планування податкової політики суб'єкта господарювання, захищає від втрат, які можуть виникати через застосування в державі заходів дискреційного

податкового регулювання шляхом ухвалення нових норм податкового законодавства.

Через установлення автоматичних правил і механізмів, що вступають у дію незалежно від рішення конкретної людини, реалізується принцип стабільності й об'єктивності оподаткування, стверджується «право закону, а не людини». Та в жодній державі не досягнуто тієї стадії розвитку, коли набір прописаних в законах правил і процедур виключив необхідність застосування дискреційного регулювання [109].

Дискреційне податкове регулювання є цілеспрямованим маневруванням розміром податкових надходжень держави через ухвалення та імплементацію нових норм податкового законодавства, спрямованих на досягнення поточних завдань економічної політики. Завдяки використанню інструментів дискреційного податкового регулювання можна змінювати умови справляння кожного окремого податку чи збору. Зазвичай в періоди економічного спаду та депресії розширюють коло податкових пільг, знижують податкове навантаження на економіку. А в періоди економічного пожвавлення та піднесення – навпаки: такі пільги скасовуються, а податкове навантаження посилюють задля недопущення «перегрівів» економіки.

Ефективність заходів дискреційного регулювання може бути як високою, так і вкрай низькою. Усе залежить від виваженості, обґрунтованості та своєчасності управлінських рішень уповноважених посадових осіб. Управлінські рішення є помилковими через:

- неточність економічних прогнозів, на основі яких ухвалювалося рішення;

- неповноту або недостовірність вихідної економічної інформації;

- високий вплив на ухвалене рішення особистих корисливих інтересів посадової особи (корупційні мотиви) або поточної політичної кон'юнктури.

Податкова система України протягом свого існування не була стабільною. У часи переходу вітчизняної економіки від однієї стадії економічного циклу до іншої Урядом держави впроваджувалися заходи податкового регулювання, що мали сприяти вирішенню поточних економічних завдань. Наразі справляння податків регулюється Податковим кодексом, який набрав чинності у 2011 р. [173].

Більшість податків, що справляються в Україні, мають пропорційні або тверді ставки, що свідчить про низьку частку присутності в податковій системі вбудованих стабілізаторів. В якості вбудованих стабілізаторів

податкової системи виступають прогресивні ставки податків, а також інші елементи податкової системи, завдяки яким податкові платежі відчутно зменшуються зі зниженням доходів громадян і підприємств у період спаду та збільшуються під час економічного зростання. У системі оподаткування України в ролі автоматичних стабілізаторів виступають [129]:

єдиний податок для суб'єктів малого бізнесу. Застосування спрощеної системи оподаткування створює умови для зниження податкових платежів суб'єктів господарювання, які отримують обсяг доходу, що не перевищує встановлений розмір;

податкова соціальна пільга з ПДФО, застосування якої дозволяє знизити податкові зобов'язання у разі отримання громадянином заробітної плати, нижчої за встановлений граничний розмір.

У сучасній Україні більш поширене застосування заходів дискреційного характеру, тому кількість змін у правилах справляння податків протягом функціонування вітчизняної податкової системи є досить високою.

У період розвитку та становлення вітчизняної податкової системи окрім вирішення поточних проблем, характерних для кожної окремої стадії економічного циклу, необхідним було створення такого режиму оподаткування, що найбільш чітко відповідав потребам економіки.

У використанні заходів дискреційного податкового регулювання необхідно звернути увагу на такі його особливості:

дія заходів податкового регулювання в повній мірі проявляється тільки через певний часовий інтервал. З великою часткою ймовірності, що до того моменту, коли впроваджені заходи почнуть приводити до очікуваних результатів, економіка перейде до наступної стадії і поставлені цілі перестануть бути актуальними;

оскільки податки виконують і фіскальну функцію, і регулюючу, то запровадження великої кількості податкових пільг може призвести до зменшення бюджетних надходжень, унаслідок чого держава не зможе виконувати ряд своїх функцій;

відсутність стабільності в оподаткуванні негативно впливає на діяльність суб'єктів, що повинні пристосовуватися до нових «правил гри»;

у здійсненні стимулювання або стримування певних економічних процесів за допомогою заходів податкового регулювання досить важливо дотримуватися міри. Адже надвеликий обсяг стимулюючих заходів, окрім бюджетного дефіциту, може призвести до «перегрівів» економіки, а стримуючих – до надмірного зниження підприємницької активності.

Що стосується заходів дискреційного податкового регулювання, то наразі на регіональному рівні вони можуть упроваджуватися тільки щодо місцевих податків і зборів. Такі платежі встановлюються органами місцевого самоврядування. У їх встановленні місцеві ради мають змогу враховувати особливості економічного та соціального розвитку кожної окремої територіальної громади, відповідно до цього визначаючи: доцільність упровадження такого податку або збору; основні елементи (ставку, об'єкт оподаткування, пільги та ін.). Наразі до переліку місцевих, відповідно до ПКУ, відносять такі податки та збори [173]: єдиний податок; податок на майно; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Так, наприклад, у період економічного спаду в депресивних регіонах можна знизити ставку єдиного податку для першої або/та другої групи або ставку податку на нерухоме майно. Також доцільно впровадити інші пільги щодо місцевих податків і зборів. Це сприятиме зниженню податкового навантаження на платників податків у депресивних регіонах. Для зниження таких негативних проявів застосовуються заходи державного регулювання.

Отже, розвиток усіх без винятку економічних систем має циклічні закономірності. Економічне зростання час від часу чергується з процесами спаду обсягів виробництва, тобто зниженням економічної (ділової) активності. Посиленого державного регулювання потребує стадія економічної кризи, що є фазою економічного циклу, під час якої відбувається різке відновлення порушених відтворювальних пропорцій шляхом спаду виробництва, недовантаження виробничих потужностей, зростання безробіття та ін. У системі механізмів державного регулювання економіки одне з провідних місць належить податковому регулюванню.

Кризові явища в вітчизняній економіці відбуваються досить регулярно. Їх виникнення та поширення спричиняють як об'єктивні економічні закономірності розвитку (такі, як економічні цикли) та внутрішньополітичні фактори, що здійснюють вплив на економічні процеси. У результаті цього наслідки таких криз для різних регіонів України істотно відрізняються – залежно від причин і характеру виникнення кризових явищ. З метою зниження таких негативних наслідків доцільно використовувати інструменти дискреційного податкового регулювання, що пов'язані з елементами місцевих податків. Такі заходи мають упроваджувати органи місцевого самоврядування – з урахуванням особливостей соціально-економічного розвитку регіону.

Розділ 4. Орієнтири національної митної політики в умовах торгово-економічної інтеграції. Особливості регулювання зовнішньоекономічної діяльності в регіонах України

4.1. Аналіз експортно-імпоротної діяльності регіонів України

Процеси глобалізації світової економіки є ключовими для інтеграції національних економік країн у світовий ринок, а також їх участі у міжнародному розподілі праці. Головним фактором інтеграційних процесів є зовнішньоекономічна діяльність країн, що безпосередньо залежить від факторів внутрішнього та зовнішнього середовища. У сучасному світі міжнародна торгівля відіграє вагомую роль у розвитку економіки. Це обумовлено тим, що саме міжнародна торгівля впливає на можливість країни розширити свій виробничий потенціал, посилити конкурентоспроможність, створювати продукти чи послуги, яких потребує ринок, та зайняти свою нішу на міжнародній арені.

Підприємці вбачають переваги міжнародної торгівлі у тому, що зовнішній ринок створює додану вартість, яка міститься в експорто-орієнтованих товарах. Експорт є спеціальним митним режимом, за яким товари та послуги, вироблені в країні, продаються поза її межами; іноді внутрішні ціни на експортні товари нижчі цін на світовому ринку. Відповідно, імпорт – це товари та послуги, які виробляються за межами країни, але ввозяться та споживаються в країні [18].

Зовнішньоекономічна діяльність є важливою складовою міжнародних економічних відносин, яка сприяє посиленню міжнародної конкурентоспроможності різних суб'єктів господарювання в їх боротьбі на світових ринках. Міжнародна торгівля товарами та послугами має вагомим значення для будь-якої країни світу, а окремі держави отримують значну частку доходів завдяки експорту до інших країн. Динаміка експортно-імпорتنих операцій в Україні останні роки має постійну тенденцію до змін [20, с. 43]. Сучасний стан національної економіки і зовнішньої торгівлі України потребує створення комплексу ефективних заходів в рамках експортно-імпоротної політики, спрямованого на зміцнення позицій країни на світовому ринку. Показники зовнішньоторговельного балансу України з країнами світу показані в табл. 4.1.

**Зовнішня торгівля товарами та послугами України з країнами світу
(у т. ч. з країнами ЄС) у 2015 – 2018 рр., млн дол. США
(розроблено автором за даними [171])**

Показники	Експорт			Імпорт		
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Усього	46 229,7	53 979,0	58 972,9	44 576,3	55 083,3	63 496,4
Товари	36 361,7	43 264,7	47 335	39 249,8	49 607,2	57 187,6
Питома вага, %	78,7	80,2	80,3	88,1	90,1	90,1
Країни СНД	6 031,5	6 916,4	7 025,2	8 565,4	11 477,9	13 209,1
Питома вага, %	16,6	16,0	14,8	21,8	23,1	23,1
Інші країни світу	30 330,2	36 348,3	40 309,8	30 684,4	38 129,3	43 978,5
Питома вага, %	83,4	84,0	85,2	78,2	76,9	76,9
У т. ч. країни ЄС	13 496,3	17 533,4	20 157,0	17 140,8	20 799,4	23 216,5
Питома вага, %	37,1	40,5	42,6	43,7	41,9	40,6
Послуги	9 868,0	10 714,3	11 637,9	5 326,5	5 476,1	6 308,8
Питома вага, %	21,3	19,8	19,7	11,9	9,9	9,9
Країни СНД	3 727,9	3 763,9	3 701,3	672,6	650,4	688,5
Питома вага, %	37,8	35,1	31,8	12,6	11,9	10,9
Інші країни світу	6 140,1	6 950,4	7 936,6	4 653,9	4 825,7	5 620,3
Питома вага, %	62,2	64,9	68,2	87,4	88,1	89,1
У т. ч. країни ЄС	3 004,9	3 452,7	3 979,9	2 421,6	2 532,5	3 355,8
Питома вага, %	30,5	32,2	34,2	45,5	46,2	53,2

Аналізуючи табл. 4.1, можна сказати, що питома вага у торгівлі товарами та послугами з країнами СНД постійно знижується. У 2018 р. це становить 14,8 і 31,8 %, відповідно, що менше за показник 2016 р.: 16,6 і 37,8 %. Значне зменшення торгівлі з країнами СНД обумовлено збільшенням частки торгівлі товарами та послугами з іншими країнами світу (у т. ч. з країнами ЄС). Експорт товарів і послуг до країн ЄС упродовж 2016 – 2018 рр. збільшувався. Питома вага торгівлі товарами та послугами з країнами ЄС у 2018 р. складала 42,6 і 34,2 %, відповідно. Щодо імпорту товарів і послуг, то переважна частка належить іншим країнам світу. Так, імпорт товарів у 2018 р. становив 63 496,4 млн дол. США; імпорт послуг у 2017 р. збільшився з 5 326,5 до 5 476,1 млн дол. США, у 2018 р. також мав тенденцію до збільшення та становив 6 308,8 млн дол. США.

У 2019 р. в Україні продовжує спостерігатися погіршення зовнішніх умов. Світова економіка та світова торгівля сповільнилася, а головні показники демонструють тенденцію до зниження ділової активності. Водночас простежується нерівномірне співвідношення між розвиненими та ринками, що розвиваються. Застосування протекціоністських заходів, нестабільна геополітична ситуація призводять до уповільнення світової торгівлі та зниження цін на ринку товарів. Як наслідок, індекс ЕСРІ знизився у III кварталі та в цілому за 2019 р.

Важливим моментом залишається комплексний і збалансований розподіл обсягів зовнішньої торгівлі серед регіонів. Це обумовлюється регіональними відмінностями в соціально-економічному розвитку областей України.

Розглянемо регіональні обсяги зовнішньої торгівлі товарів в січні – листопаді 2019 р. (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Регіональні обсяги зовнішньої торгівлі товарами
у січні – листопаді 2019 р. (розроблено автором за даними [171])**

Області	Експорт			Імпорт			Сальдо
	млн дол. США	% до січня – листопада 2018	% до загального обсягу	млн дол. США	% до січня – листопада 2018	% до загального обсягу	
1	2	3	4	5	6	7	8
Усього	45 963,3	106,3	100,0	55 337,0	106,2	100,0	-9 373,7
Вінницька	1 572,5	122,3	3,4	588,5	113,0	1,1	983,9
Волинська	651,0	95,9	1,4	1 413,4	109,9	2,6	-762,3
Дніпропетровська	7 315,4	104,0	15,9	5 146,7	106,5	9,3	2 168,7
Донецька	4 111,7	92,2	8,9	1 994,7	100,1	3,6	2 117,0
Житомирська	656,8	107,0	1,4	513,8	105,3	0,9	143,0
Закарпатська	1 396,6	90,5	3,0	1 364,8	96,7	2,5	31,8
Запорізька	2 842,7	90,9	6,2	1 425,1	88,3	2,6	1 417,6
Івано-Франківська	842,0	102,6	1,8	760,5	99,5	1,4	81,6
Київська	1 750,1	102,8	3,8	3 617,2	107,8	6,5	-1 867,0
Кіровоградська	608,7	129,0	1,3	226,8	92,5	0,4	381,8
Луганська	146,6	77,6	0,3	237,9	93,8	0,4	-91,3
Львівська	2009,3	115,5	4,4	2714,7	109,6	4,9	-705,4

Закінчення табл. 4.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Миколаївська	1 989,8	105,7	4,3	909,9	135,3	1,6	1 079,9
Одеська	1 379,2	92,9	3,0	1 694,6	121,6	3,1	-315,3
Полтавська	1 856,3	107,0	4,0	1 248,8	100,9	2,3	607,5
Рівненська	405,5	105,8	0,9	295,5	106,3	0,5	110,0
Сумська	795,1	109,9	1,7	596,4	90,0	1,1	198,7
Тернопільська	385,0	91,2	0,8	411,6	106,8	0,7	-26,5
Харківська	1 214,3	104,1	2,6	1 577,6	99,0	2,9	-363,3
Херсонська	283,1	117,3	0,6	356,5	115,0	0,6	-73,3
Хмельницька	587,0	99,9	1,3	515,5	124,5	0,9	71,5
Черкаська	768,2	106,1	1,7	428,8	116,8	0,8	339,4
Чернівецька	195,5	108,2	0,4	198,0	157,5	0,4	-2,5
Чернігівська	718,3	105,5	1,6	393,3	86,8	0,7	325,0
м. Київ	11 426,4	122,4	24,9	23 294,6	109,5	42,1	-11 868,0

Аналіз даних табл. 4.2 показує, що найвищі показники експорту належать Дніпропетровській, Донецькій областям і м. Києву. За імпортними операціями провідні позиції посіли Дніпропетровська, Київська області та м. Київ. Серед аутсайдерів опинились Луганська, Чернівецька та Тернопільська області.

У січні – листопаді 2019 р. Україна проводила зовнішньоторговельні операції з партнерами із 169 країн світу, експортувавши товарів на суму 45 963,3 млн дол. США; імпорт товарів складає – 55 337 млн дол. США. У цілому сальдо демонструє негативний показник – -9373,7 млн дол. США. Коефіцієнт покриття експортом імпорту залишився незмінним порівняно з 2018 р. і становив 0,83.

Аналіз торговельних взаємовідносин з пріоритетними партнерами потребує визначення їх частки у січні – жовтні 2019 р., порівняння з результатами попереднього періоду, визначення товарних груп експорту та імпорту наведено в табл. 4.3.

Розглядаючи торговельні відносини між Україною та країнами ЄС, можна зазначити, що обсяг операцій за ними збільшився на 55 %. У 2018 р. країни Європейського Союзу придбали більше товарів українського виробництва, ніж за всю історію співробітництва. Щодо Російської Федерації, порівняно з 2018 р. експорт товарів знизився на 9,7 %, а імпорт – на 11,1 %.

**Основні партнери зовнішньої торгівлі товарами
у січні – жовтні 2019 р. (розроблено автором за даними [171])**

Країни	Експорт		Імпорт		Сальдо
	млн дол. США	у % до січня – жовтня 2018	млн дол. США	у % до січня – жовтня 2018	
Усього	41645,2	107,4	50108,3	107,1	-8463,1
Зокрема					
Бельгія	567,9	117,5	456,5	97,0	111,5
Білорусь	1 284,0	120,4	3 116,9	97,2	-1 833,0
Єгипет	1 905,6	139,4	100,1	119,9	1 805,5
Індія	1 551,5	86,6	602,9	120,1	948,6
Індонезія	617,5	148,6	241,4	107,2	376,1
Іспанія	1 159,7	117,8	700,9	134,2	458,8
Італія	2 046,3	93,0	1 633,4	99,8	412,9
Китай	2 897,6	176,1	7 568,3	124,3	-4 670,7
Молдова	606,9	91,8	73,4	72,3	533,5
Нідерланди	1 535,6	124,0	635,9	95,9	899,7
Німеччина	2 038,6	115,8	5 050,6	99,3	-3 012,0
Польща	2 818,6	102,8	3 407,3	112,8	-588,7
Російська Федерація	2 734,7	90,3	5 895,9	88,9	-3 161,2
Румунія	846,8	108,1	524,6	126,9	322,2
Саудівська Аравія	675,4	104,5	152,4	97,7	522,9
Словаччина	625,1	85,1	520,0	121,0	105,1
США	828,6	91,4	2 626,0	106,4	-1 797,3
Туреччина	2 134,7	104,8	1 775,2	133,9	359,4
Угорщина	1 313,9	95,9	1 022,4	96,7	291,5
Чехія	791,4	107,2	958,7	116,0	-167,3
Інші	12 664,9	-2 113,6	13 045,5	-2 060,0	-380,6

Економічні відносини з країнами ЄС продовжували поглиблюватися. Зростання товарообороту забезпечувалося через збільшення експорту й імпорту. Однак, попри позитивну динаміку, дефіцит торгівлі українськими товарами з європейськими країнами залишається великим через значну частку імпорту з високою доданою вартістю. Освоєння зарубіжних

ринків експортерами з України сповільнюється через постійне вдосконалення товарів відповідно до європейських стандартів.

Збільшення обсягів торгівлі товарами з ЄС забезпечило істотну частку зовнішньоторговельного обороту України. Частка європейських країн у загальному товарообороті 2019 р. перевищує 40 %, що є рекордним показником за п'ятнадцятирічний період.

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами України у січні – жовтні 2019 р., наведена на рис. 4.1, показує, що основними торговельними партнерами в експорті України є країни Євросоюзу та Китай (7 %).

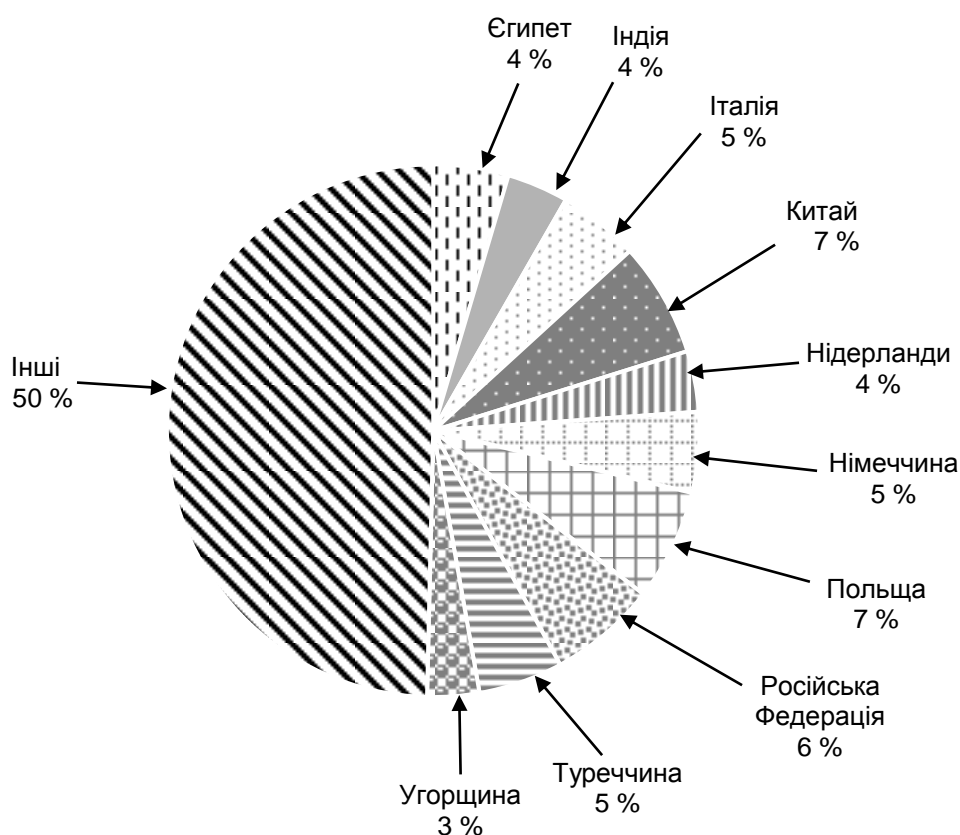


Рис. 4.1. Діаграма ТОП-10 торговельних партнерів України у січні – жовтні 2019 р. товарами, % до товарообігу (розроблено автором на основі даних [171])

Згідно з рис. 4.2 основними торговельними партнерами в експорті України є Російська Федерація (27 %) і США (10 %). Розглянемо географічну структуру зовнішньої торгівлі послугами України у січні – жовтні 2019 року, яка наведена на рис. 4.2.

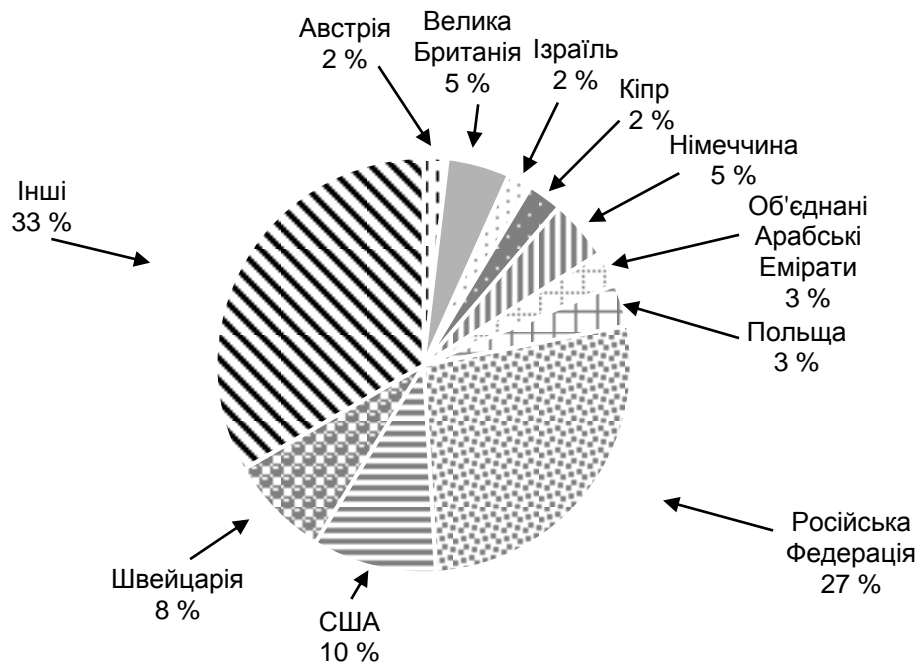


Рис. 4.2. Діаграма ТОП-10 торговельних партнерів України за дев'ять місяців 2019 р. послугами, % до товарообігу (розроблено автором за даними [171])

Аналіз товарної структури зовнішньої торгівлі у 2019 р. (табл. 4.4) дає змогу виявити тенденції щодо поступового скорочення обсягів загального експорту та імпорту. Причинами суттєвого зменшення імпорту є зниження купівельної спроможності населення України, скорочення потреби у високотехнологічному імпорті, викликані девальваційними процесами, посиленням протекціоніських заходів, загостренням військових конфліктів на територіях промислового виробництва.

Таблиця 4.4

Товарна структура зовнішньої торгівлі у січні – жовтні 2019 р. (розроблено автором за даними [171])

Код і назва товарів згідно з УКТЗЕД	Експорт			Імпорт		
	млн дол. США	% до січня – жовтня 2018	% до загального обсягу	млн дол. США	% до січня – жовтня 2018	% до загального обсягу
1	2	3	4	5	6	7
Усього	41 645,2	107,4	100,0	50 108,3	107,1	100,0
у тому числі						
I. Живі тварини; продукти тваринного походження	1 057,8	106,3	2,5	834,6	114,6	1,7

Закінчення табл. 4.4

1	2	3	4	5	6	7
II. Продукти рослинного походження	10 430,9	135,8	25,0	1 357,1	113,3	2,7
III. Жири та олії тваринного або рослинного походження	3 786,9	104,1	9,1	210,9	92,9	0,4
IV. Готові харчові продукти	2 632,0	111,7	6,3	2 045,6	109,1	4,1
V. Мінеральні продукти	4 209,5	117,7	10,1	10 953,5	93,7	21,9
VI. Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	1 556,6	102,4	3,7	6 278,4	106,9	12,5
VII. Полімерні матеріали, пластмаси та вироби з них	606,0	99,9	1,5	3 002,2	100,9	6,0
VIII. Шкури необроблені, шкіра вичищена	119,6	88,2	0,3	235,5	97,4	0,5
IX. Деревина та вироби з деревини	1 203,1	94,1	2,9	250,1	98,2	0,5
X. Маса з деревини або інших волокнистих целюлозних матеріалів	373,5	80,2	0,9	839,2	92,9	1,7
XI. Текстильні матеріали та текстильні вироби	709,2	101,2	1,7	1 956,4	117,4	3,9
XII. Взуття, головні убори, парасольки	161,2	91,4	0,4	406,0	129,5	0,8
XIII. Вироби з каменю, гіпсу, цементу	351,7	102,1	0,8	647,4	100,1	1,3
XIV. Перли природні або культивовані, дорогоцінне або напівдорогоцінне каміння	53,9	141,6	0,1	77,6	128,6	0,2
XV. Недорогоцінні метали та вироби з них	8 897,5	89,7	21,4	3 089,2	103,7	6,2
XVI. Машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання	3 715,7	96,3	8,9	10 828,1	112,3	21,6
XVII. Засоби наземного транспорту, літальні апарати, плавучі засоби	724,7	132,4	1,7	5 081,5	136,7	10,1
XVIII. Прилади та апарати оптичні, фотографічні	146,0	124,0	0,4	822,8	117,3	1,6
XIX. Різні промислові товари	719,5	104,7	1,7	792,8	113,3	1,6
XX. Твори мистецтва	0,5	67,0	0,0	1,2	76,1	0,0

Серед причин скорочення експорту слід назвати зниження світових цін на сировинні товари, несприятливу кон'юнктуру світового ринку, зміну пріоритетів щодо партнерства у зовнішній торгівлі, скорочення обсягів співпраці з історично пріоритетними імпортерами, підвищення вимог зовнішніх ринків щодо якості вітчизняної продукції, посилення валютного контролю за імпортними операціями.

Структура експорту товарів до країн Європейського Союзу за дев'ять місяців 2019 р. (рис. 4.3 і 4.4) показала, що найбільші обсяги експорту складають недорогоцінні метали та вироби з них – 20 %, продукти рослинного походження – 18 %; значущу частку становлять машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання – 14 %.

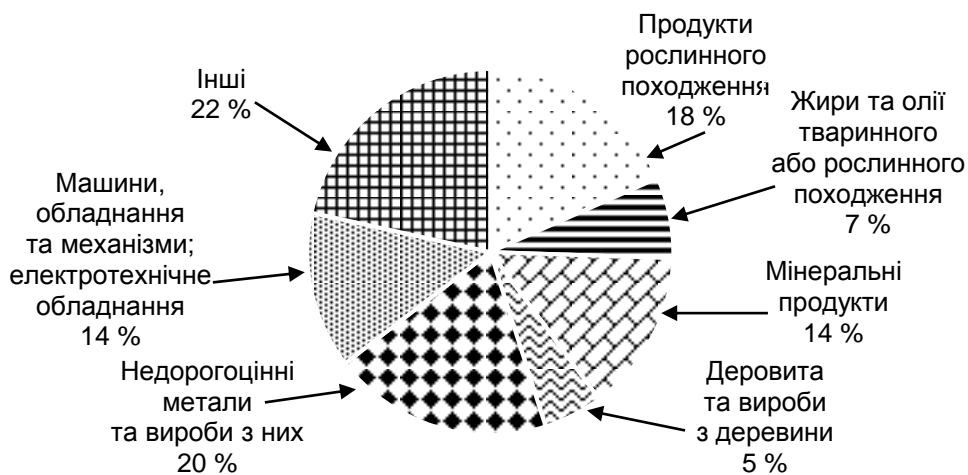


Рис. 4.3. Структура експорту товарів до країн ЄС за дев'ять місяців 2019 р.

(розроблено автором на основі даних [171])

З рис. 4.4 видно, що найбільші обсяги імпорту до країн ЄС за цей період становили машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання – 21 %; продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості – 19 % і мінеральні продукти – 11 %.

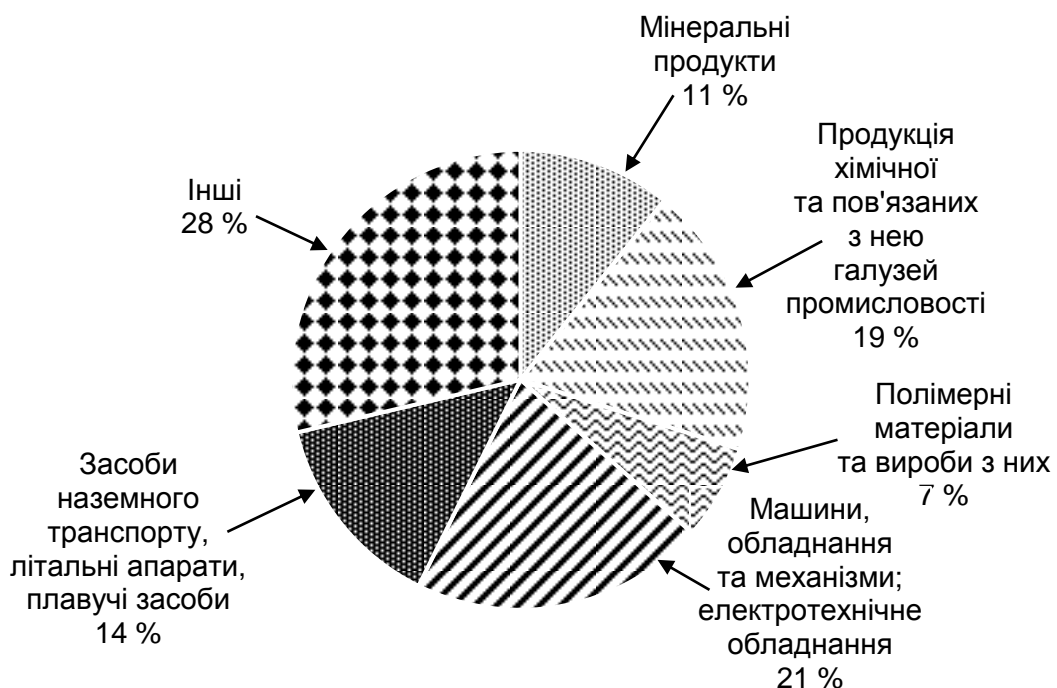


Рис. 4.4. Структура імпорту товарів до країн ЄС за дев'ять місяців 2019 р.

(розроблено автором на основі даних [171])

Отже, товарна структура експорту товарів і послуг України в ЄС залишалася доволі сталою протягом 2019 р. Близько третини всього обсягу експорту займають недорогоцінні метали та вироби з них, на другому місці за значущістю продукти рослинного походження (18 % експорту за 9 місяців 2019 р.), на третьому – електротехнічне обладнання (14 %). Структура імпорту товарів з ЄС зазнала суттєвих змін через переорієнтацію закупівлі газу на європейських ринках. Іншими важливими статтями імпорту з ЄС залишаються електричні та механічні машини та продукція хімічної промисловості.

Торгівля послугами є важливою частиною світогосподарських зв'язків. Це пов'язано з рівнем міжнародного розподілу праці, соціально-економічними, науково-технічними досягненнями та потребами окремих країн. В Україні постійно зростають обсяги зовнішньої торгівлі послугами, проте відповідно до економічної ситуації в країні структура торгівлі послугами зазнала змін (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Структура зовнішньої торгівлі послугами за видами за дев'ять місяців 2019 р. (розроблено автором за даними [171])

Найменування послуги згідно із КЗЕП	Експорт			Імпорт			Сальдо
	млн дол. США	% за 9 місяців 2018 р.	% до загального обсягу	млн дол. США	% за 9 місяців 2018 р.	% до загального обсягу	
1	2	3	4	5	6	7	8
Усього	8 951,7	104,8	100,0	4 724,1	103,0	100,0	4 227,6
Послуги з переробки матеріальних ресурсів	1 207,4	97,7	13,5	1,9	92,1	0,0	1 205,5
Послуги з ремонту та технічного обслуговування, що не віднесені до інших категорій	170,1	101,9	1,9	59,7	100,9	1,3	110,4
Транспортні послуги	4 553,1	104,6	50,9	1 082,5	101,6	22,9	3 470,5
Послуги, пов'язані з подорожами	227,9	101,3	2,5	988,5	126,3	20,9	-760,6

Закінчення табл. 4.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Послуги з будівництва	65,8	58,0	0,7	23,3	61,5	0,5	42,5
Послуги зі страхування	48,9	146,9	0,5	67,4	107,1	1,4	-18,5
Послуги, пов'язані з фінансовою діяльністю	98,5	131,2	1,1	362,5	103,4	7,7	-264,0
Роялті та інші послуги, пов'язані з використанням інтелектуальної власності	35,4	115,0	0,4	377,0	113,6	8,0	-341,6
Послуги у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні послуги	1 711,1	111,5	19,1	320,8	98,7	6,8	1 390,3
Ділові послуги	816,8	108,7	9,1	899,6	92,3	19,0	-82,8
Послуги приватним особам, культурні та рекреаційні послуги	12,2	90,8	0,1	4,4	47,7	0,1	7,8
Державні та урядові послуги	4,5	117,2	0,0	536,5	91,8	11,4	-532,1

З табл. 4.5 видно, що в експорті послуг частка транспорту збільшилась за рахунок зростання товарного експорту, водночас знизилась частка послуг з переробки матеріальних ресурсів [20, с. 44]. Також присутня тенденція до зниження експорту послуг будівництва. Послуги у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні послуги, частка яких складає 19,1 % у загальному обсязі, збільшились на 11,5 %.

В імпорті послуг із країн ЄС відбулося зменшення питомої ваги ділових послуг, що значною мірою пов'язано зі змінами на політичній арені. Однак ділові та фінансові послуги залишаються також важливими компонентами імпорту.

Розглядаючи рис. 4.5, можна сказати, що проблемні аспекти експортних продажів значно відрізняються. Низка проблемних факторів складається з: пошуку потенційних ринків і покупців; невідповідності якості/кількості; браку ресурсів фінансування, технічних вимог, стандартів. Слід зазначити, що проблемні аспекти експортних продажів пов'язані з пошуком ринків, контролем якості, фінансуванням і стандартизацією продуктів; на думку респондентів, митна корупція посідає останнє місце.

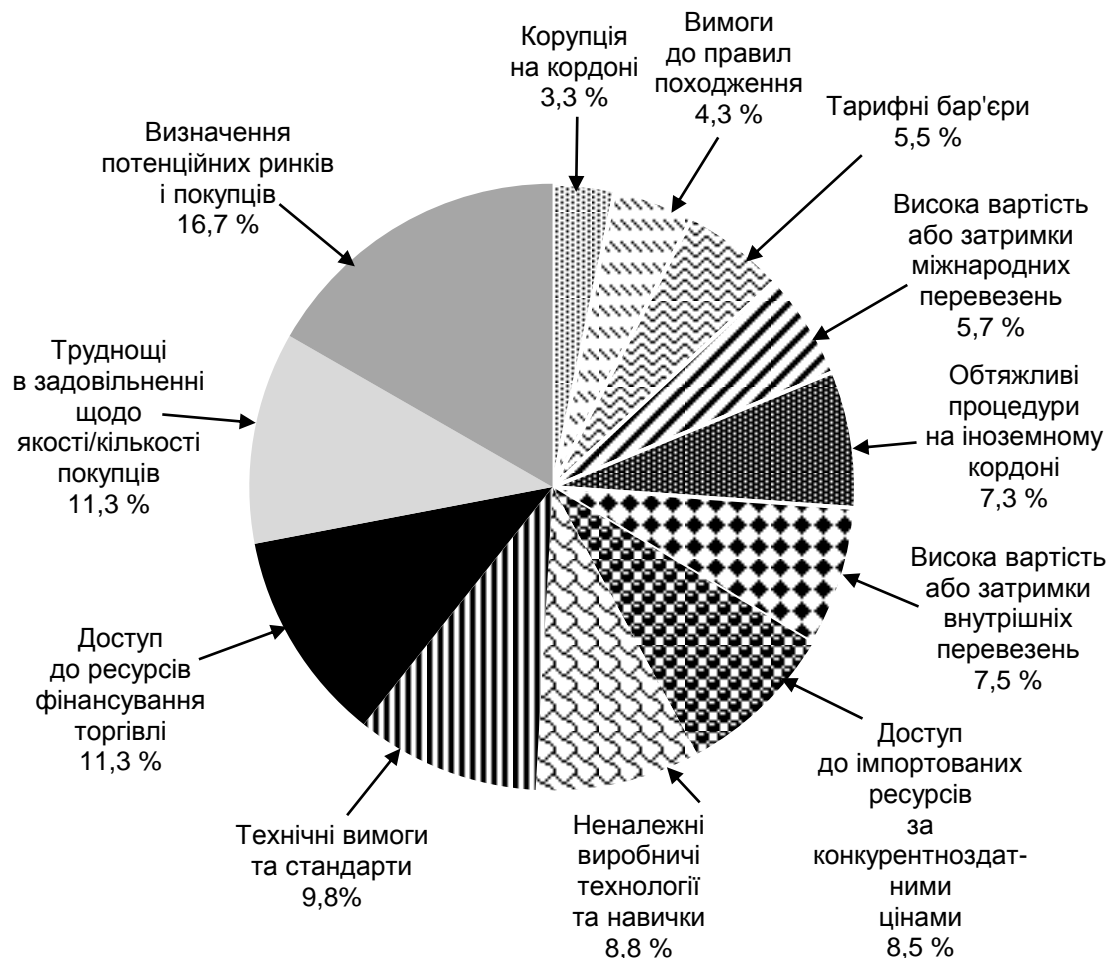


Рис. 4.5. Найбільш проблемні фактори, що впливають на здійснення експорту в Україні
(розроблено автором на основі даних [171])

Даний факт співвідноситься із загальними тенденціями зовнішньо-економічного напрямку розвитку держави, що підтверджує гіпотезу про сировинну орієнтованість національної економіки, наявність реальних проблем у експортерів не тільки з пошуком ринку збуту, фінансуванням та якісними параметрами, але також з урахуванням потреб інфраструктури.

Роблячи загальний висновок, зазначимо, що привілеї та реформи державної митної справи щодо покращення якості та підвищення ефективності митної справи, її інституційної спроможності та прискореного експорту й імпорту товарів є переважно формальними. Нинішній стан справ вимагає розроблення економічно доцільних управлінських рішень, підкріплених відповідними нормативними актами.

4.2. Особливості митно-податкової політики в умовах функціонування спеціальних економічних зон різних типів

Одним з найбільш яскравих прикладів реалізації митно-податкової політики на регіональному рівні виступають спеціальні економічні зони (СЕЗ), у рамках яких залежно від обраних цілей та типів зон можуть бути створені різноманітні податково-митні режими.

Світовий досвід показує, що спеціальні економічні зони (СЕЗ) є одними із основних організаційно-економічних форм залучення інвестицій та стимулювання інноваційної економічної діяльності регіонів, галузей та економіки країни в цілому. Ключовими умовами дієвості цього економічного інструментарію є стимулюючий для їх суб'єктів господарювання спеціальний режим економічної діяльності та планова і послідовна політика його застосування.

Сучасна історія інтенсивного застосування СЕЗ починається з середини ХХ ст., хоча перші з них – вільні торговельні зони (як правило, вільні порти, або *porto franco*) поширювалися на території сучасної України, починаючи з кінця 1700-х рр. (Феодосія – 1798 – 1799 рр., Одеса – 1819 – 1858 рр.). Бурхливе зростання чисельності СЕЗ спостерігається протягом останніх чотирьох десятиріч [129; 134]. Їх кількість у 1986 р. дорівнювала 176; цей комплексний інструмент державного регулювання економіки використовували 47 країн світу. До 2007 р. налічувалося більше 3,5 тисяч СЕЗ у 130 країнах; у 2019 р. їх кількість, за деякими оцінками, перевищує 5 тисяч. Поширеність застосування СЕЗ як в розвинених країнах (США, Франція, Іспанія, Велика Британія та ін.), так і в країнах, що розвиваються, обумовлена такими їх специфічними особливостями.

І. Спеціальні економічні зони використовуються як інструмент для досягнення різноманітних цілей соціально-економічної політики [43]: підтримки депресивних регіонів і стимулювання регіонального розвитку; залучення інвестицій та створення робочих місць; розвитку малого та середнього бізнесу; зростання торговельного обороту; розвитку експортоорієнтованого виробництва; імпортозаміщення; стимулювання науково-технічного та інноваційного розвитку.

Різні цілі створення спеціальних економічних зон вимагають застосування різних типів СЕЗ, класифікація яких наведена на рис. 4.6.

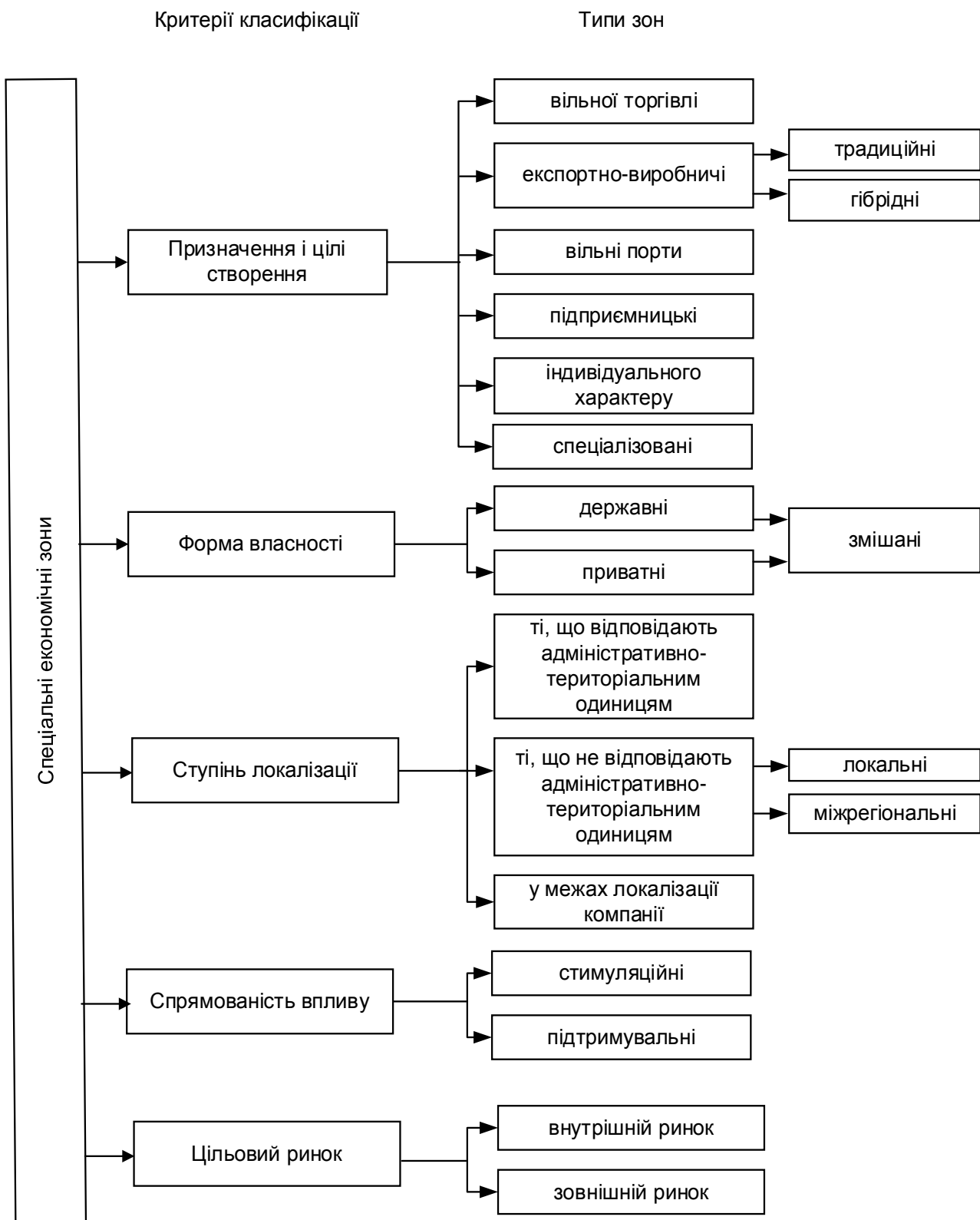


Рис. 4.6. Узагальнена класифікація спеціальних економічних зон

З точки зору специфіки податково-митного регулювання заслугоує на увагу внутрішня класифікація групи спеціалізованих СЕЗ за пріоритетними видами діяльності, які можуть бути поділені на чотири підгрупи (рис. 4.7).

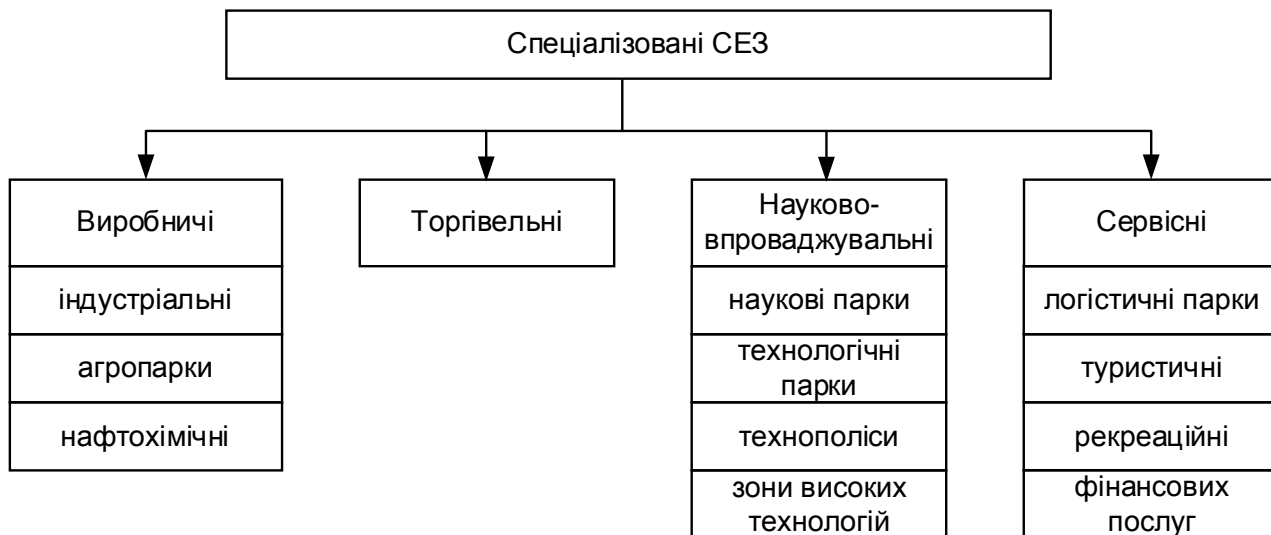


Рис. 4.7. Класифікація спеціалізованих спеціальних економічних зон за видами економічної діяльності

Достатньо цікавим є підхід UNIDO [185], заснований на ролі, яку відіграють окремі види СЕЗ на окремих стадіях економічного розвитку (рис. 4.8).

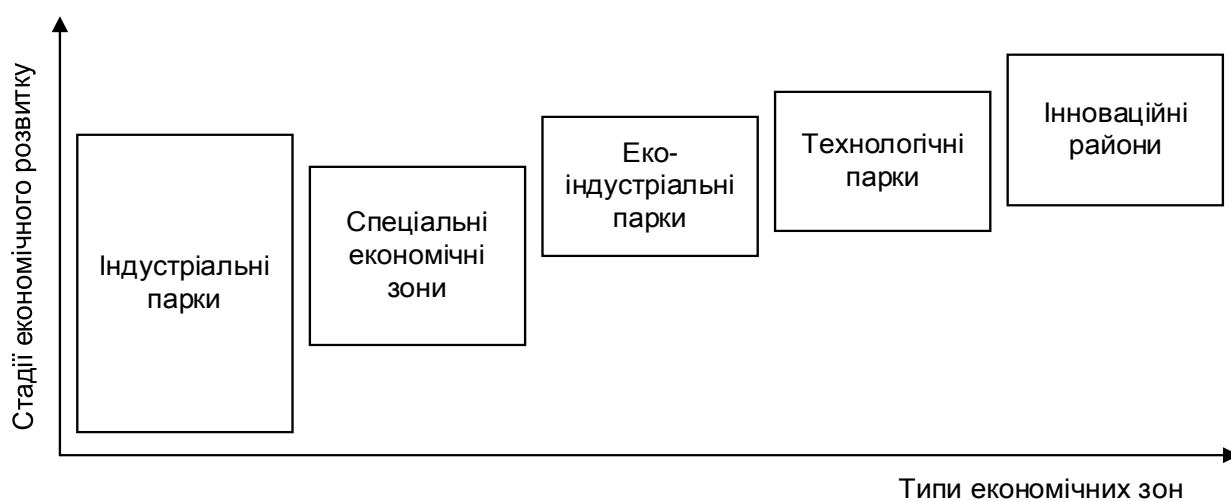


Рис. 4.8. Спеціальні економічні зони та стадії економічного розвитку

Авторами цієї класифікації виділено п'ять типів СЕЗ:

1) індустріальний парк (Industrial Park – IP) – земельна ділянка, поділена на локальні території, забезпечені інфраструктурою, транспортними та комунальними послугами (іноді – промисловими будівлями та спорудами); призначений для спільного використання групою промисловців;

2) спеціальна економічна зона (Special Economic Zone – SEZ) – локалізована територія з відмінними від інших територій країни торговим законодавством, тарифами, квотами та податками. По суті, використання терміну СЕЗ стосовно саме цього типу зони не є коректним, оскільки в широкому сенсі він включає всі п'ять типів зон. Виходячи з наведеного формулювання йдеться скоріше про зону вільної торгівлі (FTZ);

3) еко-індустріальний парк (Eco-Industrial Park – EIP) – спільнота бізнес-структур у сфері виробництва та сервісу, орієнтована на поліпшення екологічних та економічних характеристик, у т.ч. за рахунок глибокої переробки та повторного використання ресурсів. Аналогом EIP є так звана зелена зона (Green Zone – GZ);

4) технологічний парк (Technology Park – TP) – зона науково-впроваджувального типу, основним призначенням якої є інтеграція науки та виробництва в процесі промислового освоєння інновацій;

5) інноваційний район (Innovation District – ID) – урбаністична інноваційна екосистема, базована на чотирьох вимірах інновацій: міське планування, продуктивність, партнерство та творчість; орієнтований на прискорення інноваційних процесів і підвищення регіональної конкурентоспроможності.

Певною мірою підхід UNIDO сприяє розумінню еволюції СЕЗ у процесі економічного розвитку держави, проте його слід розглядати як аналітичний, але не узагальнювальний. Дійсно, далеко не очевидно, що на високих стадіях економічного розвитку спеціалізовані економічні зони й індустріальні парки замінюються саме технологічними парками та інноваційними районами.

Найбільш прийнятною слід вважати класифікацію СЕЗ за призначенням та цілями створення (див. рис. 4.7, 4.8), що використовується фахівцями Financial & Insurance Advisors Services (the World bank group), оскільки саме вона визначає відмінності застосовуваного інструментарію податково-митного регулювання.

II. СЕЗ виступає як дієвий засіб регіональної соціально-економічної політики, оскільки територія відповідної зони обмежена певним регіоном і не поширюється на всю територію держави. Першим сучасним прикладом використання СЕЗ в регіональній політиці є створення зони безмитної торгівлі в районі аеропорту «Шеннон» у 1959 р. Збільшення вантажота пасажиропотоків сприяло створенню нових промислових підприємств, забезпечивши умови для прискореного розвитку заходу Ірландії. Ця зона стала справжньою точкою росту, де сьогодні розташовані численні високотехнологічні виробництва, працює більше ста іноземних фірм, а річний оборот перевищує 3 млрд євро, в тому числі експорт – 90 % [217]. Разом з тим успішність СЕЗ як засобу регіональної політики безпосередньо залежить від ефективної організації логістики. Саме внаслідок неможливості масштабних інфраструктурних інвестицій деякі проєкти СЕЗ не дають очікуваних позитивних результатів (яскравим прикладом такої невдачі є СЕЗ Батаан на Філіппінах).

На успішність СЕЗ для регіонального розвитку суттєво впливають також особливості регіональних ресурсів, управління та взаємодії місцевих і державних інституцій. Так, причиною неефективності програми створення СЕЗ у малонаселених регіонах Канади (1969 р.) були помилки у визначенні пріоритетних фірм у ключових секторах економіки, які мали створити філії в депресивних регіонах і сприяти інтеграції з місцевою промисловістю. Також невдалими були спроби Канади у створенні та розширенні локальних ринків робочої сили, які зіткнулися з кадровими проблемами регіонів.

III. Ефективність СЕЗ як комплексного інструменту державного регулювання соціально-економічного розвитку забезпечується спеціальним митно-податковим режимом, який передбачає одночасне застосування пільгового оподаткування щодо кількох податків і зборів.

Перелік податків, за якими застосовується пільгове оподаткування, залежить від цілей створення конкретних СЕЗ, типів наявних спеціальних економічних зон, структури національної податкової системи, історичних особливостей державної економічної політики. Тому для кожної з країн він є індивідуальним.

Зведена інформація щодо застосування податкових пільг у СЕЗ пострадянських країн (табл. 4.6) свідчить про те, що найбільш поширене застосування пільг з мита, податку на прибуток і ПДВ. Пільги з ПДФО, які застосовуються в розвинених країнах, досліджувана група країн не використовувала.

**Пільги в спеціальних економічних зонах пострадянських країн
у розрізі основних податків**

[16; 32; 70; 129; 160 – 167; 176; 192; 195; 196; 215]

Податки	Азербайджан	Арменія	Грузія	Казахстан	Киргизстан	Латвія	Литва	Молдова	Таджикистан	Туркменістан	Узбекистан	Україна	Естонія
ПДВ	+	+	*	*	+	+	+	*	+	*	-	*	+
Податок на прибуток	+	+	+	+	+	+	*	*	+	*	+	*	+
Акцизний податок	+	-	-	-	+	*	-	*	+	-	-	*	*
Податок на доходи фізичних осіб	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Соціальні платежі	-	-	-	*	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Мито	+	+	+	*	+	+	+	+	+	+	*	*	+
Земельний податок	+	-	-	+	+	-	-	-	+	-	+	*	-
Податок на майно	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+	-	+
Податок на дивіденди	-	+	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-
Транспортні податки	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-

Примітки: «+» – застосування пільги без обмежень; «-» – відсутність пільги; «*» – застосування пільги в обмеженому розмірі або на визначених умовах.

Найбільша кількість податків у пільговому режимі застосовується в Киргизстані (7), а найменша (2) – в Туркменістані. Україна має негативний досвід застосування СЕЗ: перші зони створені в 1998 р., а вже в 2005 р. на законодавчому рівні було скасовано спеціальні податкові режими, що унеможливило ефективну роботу таких зон. Причинами відсутності очікуваного ефекту та подальшого скасування податкових пільг

для СЕЗ були: недосконалість законодавства, невиконання гарантій держави щодо незмінності умов функціонування, погіршення умов інвестиційної діяльності та надмірна бюрократизація діяльності СЕЗ.

IV. Податково-митний інструментарій СЕЗ залежить від конкретного типу зони та поставлених завдань податкового регулювання, причому для кожного з них використовуються специфічні групи таких інструментів. Аналіз світової практики податково-митного регулювання [21; 81; 156; 217; 220] свідчить про наявність значного різноманіття використовуваних інструментів податкового регулювання залежно від типу спеціальної економічної зони (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Інструменти податкового регулювання, що застосовуються в найбільш поширених типах СЕЗ

Види СЕЗ	Завдання податкового регулювання	Види податку	Найбільш поширені інструменти регулювання
1	2	3	4
Зони вільної торгівлі	Стимулювання імпорتنих та експортних операцій	Мито	Звільнення від імпортного й експортного (якщо воно застосовується) мита з товарів, що ввозяться вивозяться з території СЕЗ
		ПДВ (податки з обороту/продажів) і акцизи	Звільнення від оподаткування товарів, що реалізуються через магазини duty-free
Експортно-виробничі зони	Стимулювання експортних операцій та виробництва високоякісної продукції	Мито	Звільнення від імпортного й експортного (якщо воно застосовується) мита з товарів, що ввозяться вивозяться з території СЕЗ
		Корпоративний прибутковий податок (податок на доходи)	Звільнення від оподаткування/зменшення податкової ставки експорто-орієнтованих підприємств
		Майнові податки (податок на майно, земельний)	Звільнення від оподаткування/податкові канікули щодо активів, що використовуються у виробництві на території СЕЗ

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4
Вільні порти	Стимулювання зовнішньоекономічної діяльності. Стимулювання підприємницької активності на території СЕЗ	Мито	Звільнення від імпортного й експортного (якщо воно застосовується) мита з товарів, що ввозяться / вивозяться з території СЕЗ
		Корпоративний прибутковий податок (податок на доходи)	Податкові канікули / зменшення податкової ставки будь-яких підприємств, зареєстрованих на території СЕЗ
		Майнові податки (податок на майно, земельний податок)	Застосування пільгових ставок за активами, розташованими на території СЕЗ
Підприємницькі зони	Подолання депресивності території; залучення інвестицій, створення нових робочих місць	Корпоративний прибутковий податок (податок на доходи)	Податкові канікули з подальшим застосуванням зменшеної податкової ставки для підприємств, що здійснюють пріоритетні для СЕЗ види діяльності / звільнення від оподаткування реінвестицій / податковий кредит
		Майнові податки (податок на майно, земельний податок)	Податкові канікули для новостворених підприємств, застосування зменшених ставок для тих, що вже функціонують на території СЕЗ
		ПДВ	Звільнення від імпортного мита та ПДВ з основних засобів, що ввозяться для створення робочих місць
		Мито	
		Індивідуальний прибутковий податок (ПДФО)	Зменшена ставка податку на доходи від підприємницької діяльності, податкові знижки та право на перенесення податкових збитків від здійснення інвестицій, податковий кредит за створені робочі місця
Спеціалізовані зони			
		Майнові податки (податок на майно, земельний податок)	Податкові канікули для новостворених підприємств; застосування зменшених ставок для підприємств, що функціонують на території СЕЗ

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4
Виробничі (індустріальні парки, спеціальні промислові зони, зони вузької галузевої спрямованості)	Стимулювання розвитку національного товаровиробника в пріоритетних, з позицій національного та регіонального економічного розвитку, видах діяльності	Корпоративний прибутковий податок (податок на доходи)	Податкові пільги інвестиційного характеру (податкова знижка / податковий кредит, право на застосування різних варіантів прискореної амортизації) звільнення від оподаткування реінвестицій
		ПДВ	Звільнення від імпортного мита та ПДВ з окремих видів основних засобів, що ввозяться для модернізації та розвитку виробництва
		Мито	
Науково-впроваджувальні (наукові парки; технологічні парки; технополіси; зони високих технологій)	Стимулювання пріоритетних наукових досліджень, розвитку інноваційної діяльності й інноваційної інфраструктури	Корпоративний прибутковий податок (податок на доходи)	Податкові пільги інноваційно-інвестиційного характеру (податкова знижка / податковий кредит, право на застосування різних варіантів прискореної амортизації); звільнення від оподаткування реінвестицій в інновації; податкові канікули або звільнення від оподаткування підприємств, що кваліфіковані як наукові або інноваційні; пільгове оподаткування роялті
		Майнові податки (податок на майно, земельний податок)	Звільнення від оподаткування майна або земельних ділянок, що використовуються в науковій або інноваційній діяльності
		Соціальні податки (збори, внески), індивідуальний прибутковий податок (ПДФО)	Застосування зменшених ставок податків (внесків, зборів) для персоналу наукових підприємств, що функціонують на території СЕЗ
		ПДВ	Звільнення від імпортного мита та ПДВ технологічного обладнання, що ввозиться для інноваційних процесів
		Мито	
Торгові	Стимулювання діяльності в сфері оптової та роздрібної торгівлі на внутрішньому ринку	Майнові податки (податок на майно, земельний податок)	Податкові канікули для новостворених підприємств, застосування зменшених ставок для торгових підприємств, що функціонують на території СЕЗ

1	2	3	4
Сервісні (туристичні, рекреаційні; логістичні або транспортно-логістичні; фінансові (в т.ч. банківські, страхові) тощо)	Стимулювання розвитку суб'єктів господарювання в пріоритетних для відповідних СЕЗ видах діяльності	Корпоративний прибутковий податок (податок на доходи)	Застосування зменшених податкових ставок податку для спеціалізованих підприємств
		Майнові податки (податок на майно, земельний податок)	Застосування зменшених податкових ставок для майна, що використовується в тому виді економічної діяльності, який відповідає спеціалізації СЕЗ

Таким чином, склад інструментарію податкового регулювання в спеціальних економічних зонах визначається типами СЕЗ і завданнями їх створення. Але навіть у випадку використання однотипних інструментів вони можуть розрізнятися за обмеженнями й умовами застосування, що дозволяє реалізувати різноманітні цілі державної економічної політики.

4.3. Оцінювання тенденцій розвитку митної політики України: міжнародний та національний виміри

Загальновідомо, що митна політика та інструменти фіскального та митного адміністрування в Україні не є бездоганними, створюють більше запитань ніж відповідей і не сприяють економічному зростанню країни та її конкурентоспроможності на світовому ринку. Огляд наукових статей, оглядів, монографій з даної тематики показує, що для надання оцінки автори використовують The Global Risks Report 2019 Всесвітнього економічного форуму, The Doing Business Report Світового Банку, статистичні показники зовнішньої торгівлі України Державного комітету статистики. Однак за такою оцінкою не можна дійти цілісного висновку щодо митної політики або ефективності її інструментів, оскільки вона є опосередкованою. У цьому полягає один з недоліків реального оцінювання митної політики та його інструментів в Україні. Митна політика залишається інструментом фіскальним, який допомагає наповнювати бюджет економіки, поповнювати його резерви та регулювати платіжний баланс.

Натомість є оцінки світових організацій, які показують результати застосування митних інструментів і стан митних органів в Україні та країнах

світу. У табл. 4.8 наведено показники, які в сукупності дозволяють надати оцінку митної політики в Україні.

Таблиця 4.8

Аналітичне забезпечення оцінювання митної політики

Аналітика	Показники	Опис
Індекс ефективності логістики (LPI) Світового Банку	Ефективність процесу оформлення (швидкість, простота та передбачуваність формальностей) органами прикордонного контролю, включаючи митницю	Міжнародний вимір дозволяє оцінити вплив митного контролю на перебіг зовнішньої торгівлі (швидкість, передбачуваність і простоту митного оформлення) і порівняти з показниками країн світу
Щорічний звіт Всесвітньої митної організації	Кількість митних декларацій (імпорт, експорт); кількість електронних декларацій; кількість органів, які здійснюють контроль імпорту або дозвіл на експорт; митні збори в податковій виручці (%)	Міжнародний вимір дозволяє оцінити ефективність митної політики як організаційної системи та порівняти з показниками країн світу
Митна статистика Державної фіскальної служби України (до кінця 2019 р.)	Кількість оформлених декларацій (імпорт, експорт); обсяг імпорту й експорту товарів за країнами (у розрізі товарних позицій)	Національний вимір дозволяє оцінити кількісні та вартісні показники здійсненого імпорту та експорту, сформувані тенденції щодо імпорту, експорту, торговельного сальдо

Для надання загальної оцінки митної політики України слід звернутися до індексу ефективності логістики Світового Банку (LPI), який аналізує країни за допомогою шести показників:

1) ефективність процесу оформлення (швидкість, простота та передбачуваність формальностей) органами прикордонного контролю, включаючи митницю;

2) якість торгової і транспортної інфраструктури (наприклад, порти, залізниці, дороги, інформаційні технології);

3) легкість організації поставок за конкурентоспроможними цінами;

4) компетентність і якість логістичних послуг (наприклад, транспортних операторів, митних брокерів);

5) здатність прокладати маршрути та відстежувати вантажі;

6) своєчасність відвантаження в напрямку призначення в запланований або очікуваний час доставки.

Головними показниками такого вимірювання є загальне місце країни у рейтингу, а також: ефективність роботи митниці, розвиток логістичної інфраструктури, якість логістичних послуг, обсяг і участь у міжнародних морських перевезеннях. LPI спирається на онлайн-опитування фахівців логістичних компаній, відповідальних за переміщення вантажів у всьому світі: багатонаціональних експедиторів та основних експрес-перевізників. Експедитори та експрес-перевізники найкраще оцінюють ефективність країн. Їх погляди мають значення, оскільки вони безпосередньо впливають на вибір маршрутів і шлюзів, тим самим впливаючи на рішення фірм щодо розміщення виробництва, вибору постачальників і цільових ринків. Таким чином, їхня участь є головним фактором якості та надійності LPI.

Шість індикаторів LPI розподіляють на дві основні категорії:

індикатори сфери регуляторної політики, що суттєво впливають на ланцюг поставок (митниця, інфраструктура та послуги);

індикатори результатів роботи ланцюгів поставок (які відповідають за час, вартість і надійність постачання вантажів).

Світовий Банк розраховує LPI кожні два роки, і за цим показником Україна істотно відстає від США та країн ЄС, посівши у 2018 р. 66-те місце (табл. 4.9). Найбільш ефективну логістику мають Німеччина, Швеція, Бельгія, Австрія, Японія, Нідерланди, Сінгапур, Велика Британія, Фінляндія.

Таблиця 4.9

Індекс ефективності логістики України за оцінкою Світового Банку [208, с. 12]

Економіка	2018 рік		2016 рік		2014 рік	
	Рейтинг	Індекс	Рейтинг	Індекс	Рейтинг	Індекс
Україна	66	2,83	80	2,74	61	2,98

Порівняно з 2016 р. рейтинг України покращився – з 80-го до 66-го. Проте це не є стійкою тенденцією (у 2014 р. – 61-та позиція); Україна залишається в групі економік з доходом нижче середнього поряд із В'єтнамом, Індією, Кенією, Йорданією, Індонезією, Єгиптом, Філіппінами. У 2012 р. рейтинг України зупинився на 66-му місці.

Дані табл. 4.10 і 4.11 наочно показують, що рейтинг України в групі економік з доходом нижче середнього коливається від 52 до 91, а значення індексу не перетинає відмітку 3 балів.

LPI України у 2018 р. [208, с. 46]

Економіка	Рейтинг			Індекс		
	2018 р.	Найнижча межа	Найвища межа	2018 р.	Найнижча межа	Найвища межа
Україна	66	52	91	2,83	2,62	3,04

Таблиця 4.11

Деталізація LPI України у 2018 р. [208, с. 46]

Економіка	Митниця		Інфра-структура		Легкість організації поставок		Компетентність логістики		Відстеження вантажів		Своєчасність	
	Рейтинг	Індекс	Рейтинг	Індекс	Рейтинг	Індекс	Рейтинг	Індекс	Рейтинг	Індекс	Рейтинг	Індекс
Україна	89	2,49	119	2,22	68	2,83	61	2,84	52	3,11	56	3,42

Рейтинг LPI за оцінками респондентів Світового Банку надає Україні оцінки нижче середнього за: ефективністю митного контролю – 2,49 (максимальний індекс Німеччини – 4,09); торговою і транспортною інфраструктурою – 2,22 (максимальний індекс Німеччини – 4,37).

У структурі індексу оцінки фахівців логістичних компаній та перевізників розподілились у такий спосіб (рис. 4.9, 4.10):

2,22 – якість торгової і транспортної інфраструктури (наприклад, порти, залізниці, дороги, інформаційні технології);

2,49 – ефективність процесу оформлення (швидкість, простота та передбачуваність формальностей) органами прикордонного контролю, включаючи митницю;

2,83 – легкість організації поставок за конкурентоспроможними цінами;

2,84 – компетентність і якість логістичних послуг (наприклад, транспортних операторів, митних брокерів);

3,11 – здатність прокладати маршрути та відстежувати вантажі;

3,42 – своєчасність відвантаження в напрямку призначення в запланований або очікуваний час доставки.

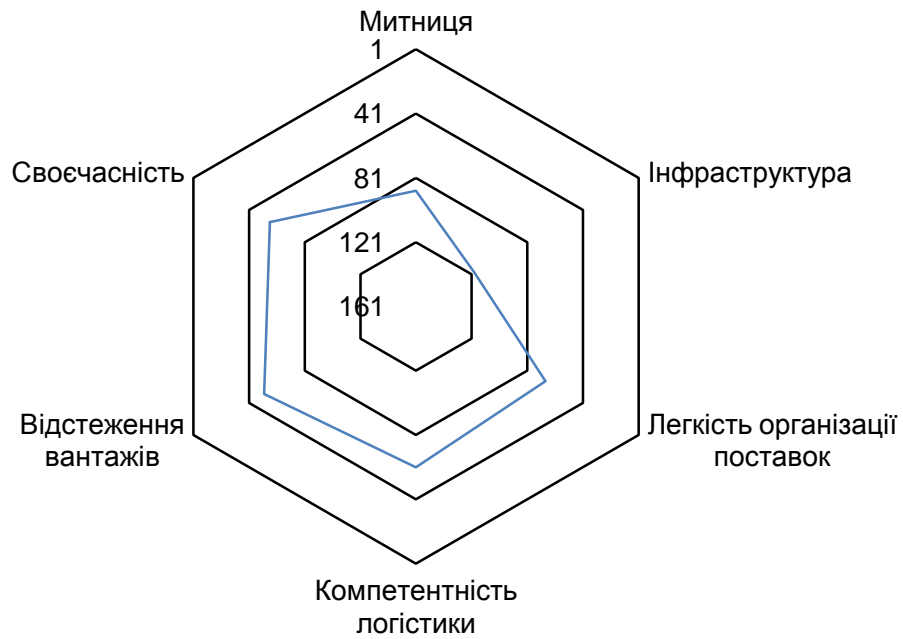


Рис. 4.9. Рейтинг України за складовими індексу ефективності логістики Світового Банку
(сформовано автором за даними [208, с. 46])

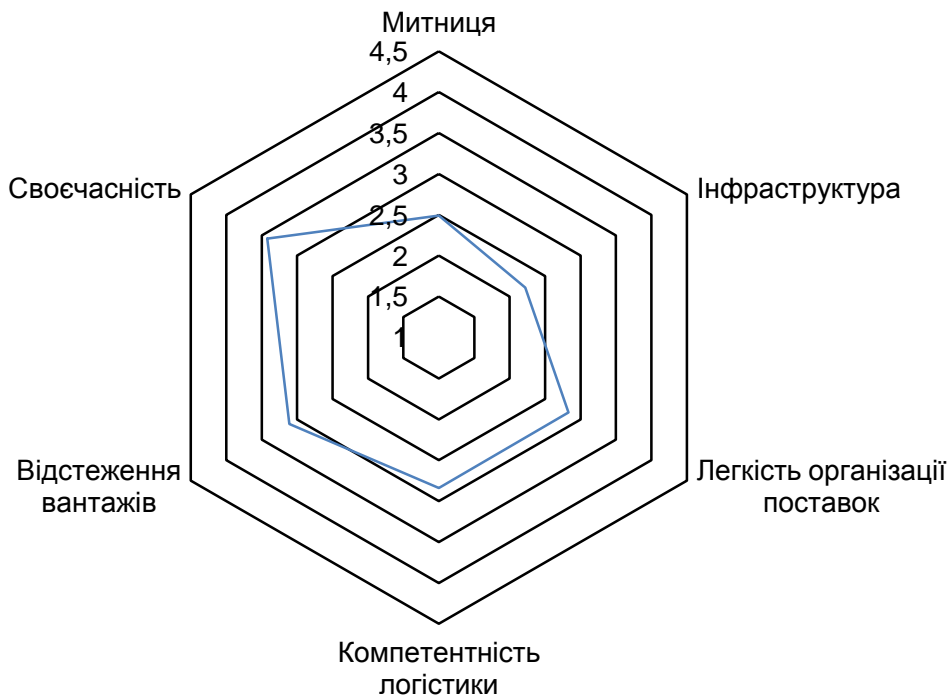


Рис. 4.10. Позиціонування України за складовими Індексом ефективності логістики Світового Банку
(сформовано автором за даними [208, с. 46])

Рейтинг і результати в Україні вказують на таке:

1) з основних показників рейтингу за 2014 – 2018 рр. Україна погіршила своє становище, втративши: за якістю роботи митниці – 20 позицій; за якістю і розвиненістю інфраструктури – 48 позицій; щодо міжнародних морських перевезеннях – 1 позицію;

2) поліпшення спостерігалось лише у сфері якості логістичних послуг – Україна піднялась на 11 позицій;

3) найнижчі оцінки за показниками рейтингу, які стримують його зростання, залишаються: ефективність митного та прикордонного управління, торгова та транспортна інфраструктура.

Митна політика – це система орієнтирів митного регулювання, певних рамкових стандартів, зорієнтована на забезпечення економічних інтересів і цілей держави. Вважається, що сингапурська та британська моделі митного регулювання є найефективнішими. Рейтинги показують, що Сінгапур за індексом LPI посів 7-ме місце (4,0), Велика Британія – 9-те (3,99), на першому місці – Німеччина – 4,2 (рис. 4.11).

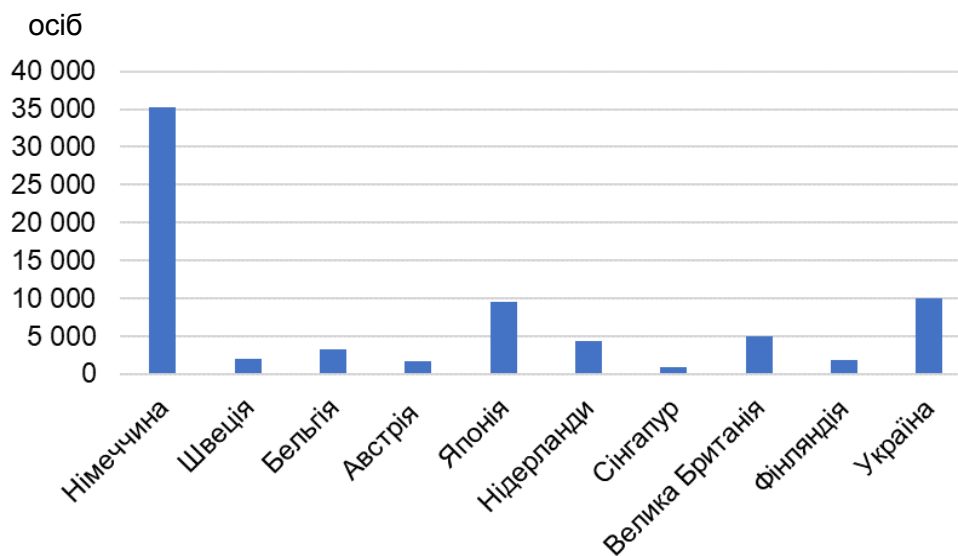


Рис. 4.11. Розподіл країн за кількістю співробітників митних організацій

Іншою організацією, яка опікується станом митного контролю та роботою митниць в світі, є Всесвітня митна організація (ВМО). У своєму річному звіті ВМО пропонує поглянути на моделі митного регулювання з точки зору показників роботи митниць. Звіт ВМО презентує 182 митні адміністрації з усього світу. Ураховуючи, що країн в світі 195, можна говорити, що у Звіті акумульована інформація щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності та митних процедур у світовому масштабі.

Порівняння показників, які декларують країни щодо митного адміністрування, дає можливість розглянути й оцінити митні політики з позиції їх ефективності, провести паралелі, визначити відмінності та схожість за кількісними показниками роботи митниці.

Слід провести порівняння показників роботи митниць України та країн з першої десятки за Індексом ефективності логістики – Німеччини, Швеції, Бельгії, Австрії, Японії, Нідерландів, Сінгапуру, Великої Британії, Фінляндії. За кількістю співробітників митних організацій передує Німеччина (35 222), далі – Україна (9 959), на останньому місці – Сінгапур (897).

Цей показник можна задіяти сукупно із кількістю юридичних і фізичних осіб, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Якщо кількість декларацій з імпорту й експорту поділити на кількість співробітників митниці, то отримаємо такі результати: Україна – на десятому місці; на першому – Сінгапур; друге – Велика Британія; третє – Бельгія; четверте – Швеція; п'яте – Австрія; шосте – Японія; сьоме – Нідерланди; восьме – Німеччина; дев'яте – Фінляндія. Цей показник можна вважати показником продуктивності роботи співробітника митниці, адже кожна оформлена декларація має вартісне значення та обчислюється розміром податків.

Водночас за кількістю оформлених декларацій на одного працівника Німеччина є лідером (рис. 4.12, 4.13).

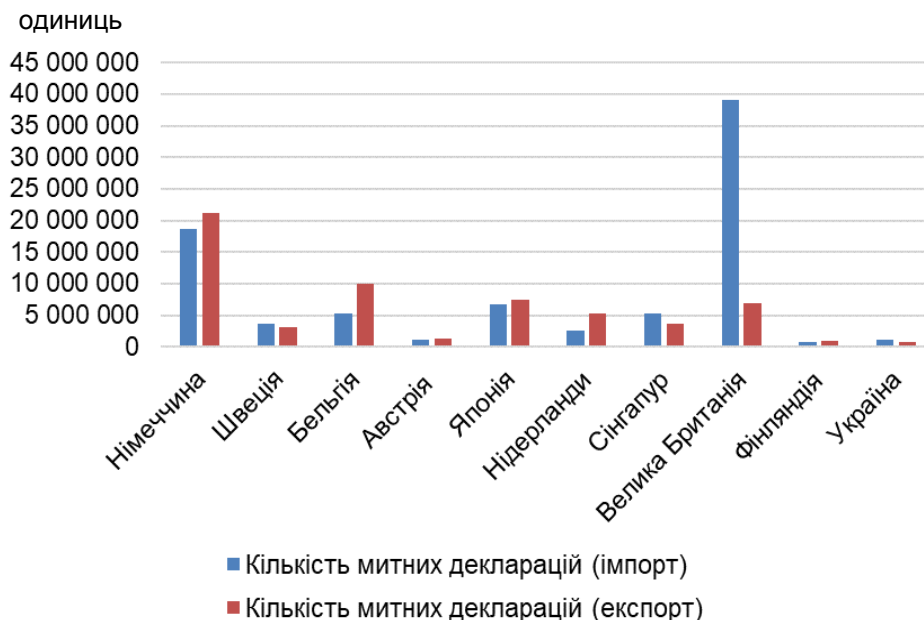


Рис. 4.12. Розподіл країн за кількістю оформлених декларацій на одного співробітника митниці (сформовано автором за даними [129])

Дані рис. 4.12, 4.13 наводять на висновок, що Україні за кількістю співробітників митниці належить друге місце серед країн першої десятки рейтингу за рівнем доходу, а за результатами роботи – одне з найнижчих місць у світі. Це є свідченням неефективної організації роботи сучасної митниці, низького рівня диджиталізації митних процедур, ускладненого процесу митного оформлення.

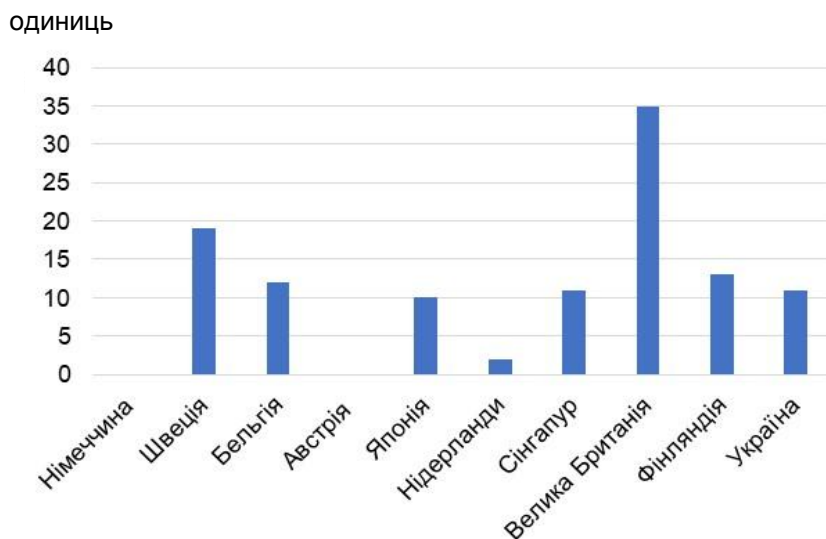


Рис. 4.13. Розподіл країн за кількістю митних декларацій (імпорт та експорт) і контролюючих органів (сформовано автором за даними [129])

На рис. 4.14 кількість митних декларацій порівнюється з кількістю контролюючих органів митниці. Щодо Німеччини й Австрії даних немає; для інших країн кількість таких органів не є визначальною в роботі митниці.

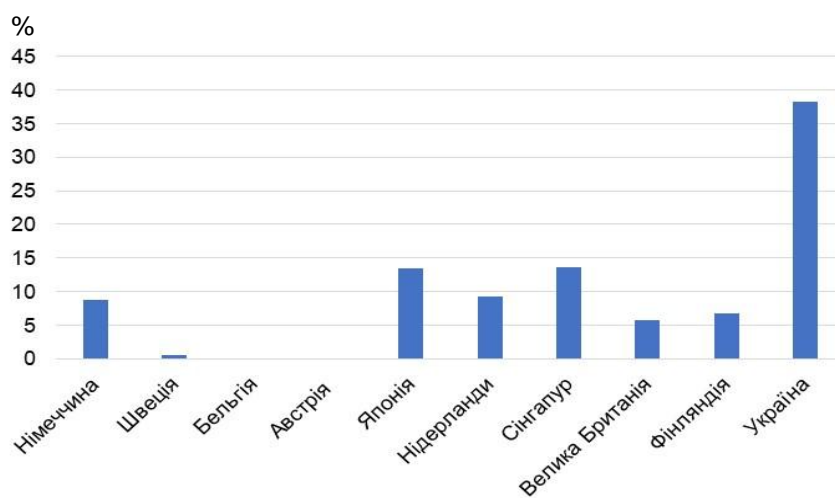


Рис. 4.14. Розподіл країн світу за кількістю митних декларацій та питомою вагою митних зборів (сформовано автором за даними [129])

Наприклад, Швеція на сьомому місці за кількістю митних декларацій і на другому – за кількістю органів, які здійснюють контроль імпорту та експорту. Україну можна порівняти з Фінляндією – кількість органів – до 15, кількість митних декларацій – до одного мільйона. Проте у Фінляндії індекс ефективності митниці (LPI) – 3,82, а України – 2,49.

Показник кількості митних декларацій вказує на низьку активність зовнішньоторговельних поставок через кордон України, а отже, низьку інвестиційну привабливість економіки країни.

Найсуттєвішим показником не тільки роботи митниці й оцінки митної політики, але і залежності економіки від імпорту та стану економіки в цілому, є питома вага митних зборів у сумі податків.

Завершити спостереження можна даними митної статистики України (рис. 4.15). У 2019 р. обсяги вітчизняного імпорту й експорту знизилися. Це є негативним фактом, ознакою недовіри з боку іноземних партнерів і підтверджує низькі оцінки за рейтингом LPI.

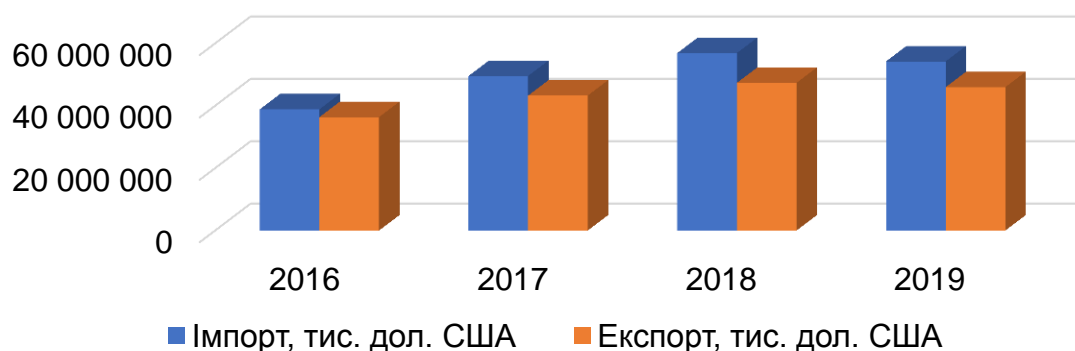


Рис. 4.15. **Сумарний обсяг імпорту та експорту в Україні**
(тис. дол. США)

(сформовано автором за даними [208])

Отже, різні країни мають різний досвід і характеристики митної політики. Визначати найефективніший можна різними способами: за результатами ефективності роботи митниці, за витратами та доходами, за рівнем запровадження електронного декларування, впливом на економічне середовище та цілу економічну систему. Проведений аналіз доводить, що важливо оперувати групою індикаторів, які дозволяють вимірювати кількісні та вартісні показники ефективності роботи митниці та митної політики.

Розділ 5. Удосконалення економічних механізмів реалізації ефективної митно-податкової політики

5.1. Удосконалення митної політики в контексті інтеграційних трансформацій

Аналіз ефективності сучасних форм митної політики показує, що вона не повністю відповідає міжнародним визнаним процедурам – таким, як: інформування, електронна декларація, постаудит та управління ризиками. Застосування цих процедур можливе через реалізацію заходів, спрямованих на впровадження принципів інтегрованого управління із залученням інформаційних технологій. Використання інноваційних технологій в митній справі є пріоритетним напрямом для Митної служби України з початку її існування, однак вагомі зміни почали впроваджуватися тільки з 2005 р.

Дослідження митної політики, включаючи її особливості та перспективи удосконалення, були проведені відомими вітчизняними та зарубіжними вченими, серед яких: Дж. Аклесон, В. Андрійчук, А. Гальчинський, С. Ківалов, Н. Липовська, О. Федотов, В. Ченцов та інші.

Створення та підтримка електронної інформаційної системи відбуваються шляхом переходу від довідкової системи до повністю автоматизованої систему управління. Митна автоматизація повинна включати комплексний огляд процесів, обладнання та програмного забезпечення, їх інтеграцію у системи ЄС, а також аналіз і управління ризиками [141].

Аналіз даних за 2017 – 2018 рр. свідчить про певну зміну активності зовнішньоекономічної торгівлі у розрізі окремих стратегічних напрямів (табл. 5.1, 5.2) [171].

На підставі табл. 5.1 автор може зробити такі висновки: у 2017 р. імпорт товарів з країн СНД зріс найбільше – майже на 35 %, а з інших – на 25 %. У 2018 р. ситуація змінилася, і найвищими були темпи зростання імпорту з інших країн (15,3 %), а з країн СНД спостерігається зменшення на 18 % [171].

Інформація про експортні поставки подана у табл. 5.2. На підставі цих даних можемо зробити висновок, що у 2018 р. темп росту експорту значно знизився. Особливо це помітно щодо країн СНД. Така зміна

активності зовнішньоекономічної торгівлі потребує певного коригування та зменшення ризиків для підтримання високого рівня національної та економічної безпеки, оскільки країна походження товару відіграє вагомий роль в ухваленні рішень щодо ступеня митного ризику [171].

Таблиця 5.1

**Динаміка імпорту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності
за 2016 – 2018 рр. (розроблено автором за даними [171])**

Показники	Імпорт, млн дол. США			Темп росту імпорту, %	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2017/2016 р.	2018/2017 р.
Усього (товари та послуги)	44 571,1	55 080,6	63 493,7	123,5	115,2
у т. ч. країни ЄС	19 558,7	23 330,2	26 570,1	119,2	113,8
Товари	39 249,8	49 607,1	57 187,6	126,3	115,2
Країни СНД	8 565,4	11 477,9	13 207,5	134,0	115,0
Інші країни світу	30 684,4	38 129,3	43 980,0	124,2	115,3
у т. ч. країни ЄС	17 140,8	20 799,4	23 216,5	121,3	111,6

Таблиця 5.2

**Динаміка експорту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності
за 2016 – 2018 рр. (розроблено автором за даними [171])**

Показники	Експорт, млн дол. США			Темп росту експорту, %	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2017/2016 р.	2018/2017 р.
Усього (товари та послуги)	45 112,7	52 579,5	57 280,9	116,5	108,9
у т. ч. країни ЄС	15 827,5	20 157,6	23 100,1	127,3	114,6
Товари	36 361,7	43 264,7	47 334,9	118,9	109,4
Країни СНД	6 031,5	6 916,4	6 996,5	114,6	101,1
Інші країни світу	30 330,2	36 348,3	40 338,4	119,8	110,9
у т. ч. країни ЄС	13 496,3	17 533,4	20 157,0	129,9	114,9

Аналізуючи динаміку експортної та імпорتنної активності більш детально, слід зазначити, що у січні – жовтні 2019 р. загальний обсяг імпорту здійснювався з: Китаю – 15,10 %, Німеччини – 10,08 %, РФ – 11,77 %, Польщі – 6,8 %, Білорусі – 6,22 % і США – 5,24 % [171]. Збільшились

імпортні поставки з Іспанії – на 34 %, Туреччини – на 33,9 %, Румунії – на 26,9 %, Китаю – на 24,3 %. За аналогічний період найбільші експортні поставки були до Єгипту та Німеччини – 3,36 %, Італії – 3,31 %, Туреччини – 3,41 %, Китаю – 2,5 % [171].

Для більш коректної оцінки ситуації і ясного розуміння можливостей поліпшення профілів ризику з метою забезпечення достатнього рівня національної економічної безпеки слід приділити увагу географічній структурі зовнішньої торгівлі України товарами (табл. 5.3) [10].

Таблиця 5.3

Географічна структура зовнішньої торгівлі України товарами у 2016 – 2018 рр. (експорт) (розроблено автором за даними [171])

Показники	Експорт, тис. дол. США			Темпи росту експорту, %	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2017/2016 р.	2018/2017 р.
Усього	36 361 711,2	43 264 736,0	47 334 987,0	118,9	109,4
Країни СНД	18 744 497,2	26 178 688,2	25 302 631,2	139,7	96,7
Інші країни світу	32 686 024,4	42 231 160,4	43 507 179,4	129,2	103,0
Європа	13 839 371,1	18 442 342,5	17 423 972,2	133,3	94,5
Азія	13 722 129,3	17 751 982,7	17 676 848,4	129,4	99,6
Африка	3 018 692,1	3 344 238,3	5 638 236,7	110,8	168,6
Америка	2 004 956,9	2 552 305,4	2 607 330,3	127,3	102,2
Австралія і Океанія	28 398,3	29 780,2	50 915,1	104,9	171,0
Інші	72 476,7	110 511,3	109 876,7	152,5	99,4

Аналізуючи дані, наведені у табл. 5.3, слід зазначити, що в темпах росту експорту до країн СНД, Європи та Азії помітно значний спад. Так, у 2018/2017 рр. темп росту експорту до країн СНД зменшився на 43 % порівняно з 2016/2017 рр., до країн Європи – на 38,8 %, країн Азії – на 29,8 %. Щодо країн Африки, Австралії та Океанії ситуація є діаметрально протилежною: у 2018/2017 рр. темпи росту експорту значно позавалилися порівняно з 2017/2016 рр., так, темп росту експорту до Африки збільшився на 57,8 %, а Австралії та Океанії – 66,1 %. Оскільки країни СНД та Європи є пріоритетними експортними напрямками України, слід приділити увагу вдосконаленню профілів митного ризику в системі експорту

до цих держав для забезпечення оптимального рівня економічної безпеки держави [177].

Іншим важливим аспектом є аналіз географічної структури імпорту в системі зовнішньої торгівлі. Інформація про обсяги та темп зростання імпорту за 2016 – 2018 рр. подана у табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Географічна структура зовнішньої торгівлі України товарами у 2016 – 2018 рр. (імпорт) (розроблено автором за даними [171])

Показники	Імпорт, тис. дол. США			Темпи росту імпорту, %	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2017/2016 р.	2018/2017 р.
Усього	39 249 797,2	49 607 173,9	57 187 578,0	126,3	115,2
Країни СНД	26 697 422,3	37 212 381,7	25 302 631,2	139,4	92,6
Інші країни світу	34 042 547,0	45 394 519,8	43 507 179,4	133,3	110,6
Європа	20 002 748,8	27 064 766,3	17 423 972,2	135,3	101,8
Азія	10 023 365,3	13 279 813,7	17 676 848,4	132,5	129,0
Африка	874 429,0	940 638,8	5 638 236,7	107,6	90,5
Америка	2 878 918,5	3 913 855,2	2 607 330,3	135,9	113,8
Австралія і Океанія	261 358,6	193 991,1	109 876,7	74,2	100,9
Інші	1 726,8	1 454,7	16 607,9	84,2	1141,7

Отже, темп росту імпорту з країн СНД у 2018/2017 рр. зменшився на 46,8 % порівняно з 2016/2017 рр. Така ж динаміка спостерігається у імпорті до країн Європи та Америки: 33,2 і 21,5 %, відповідно.

У 2019 р. у загальному обсязі імпорту товарів збільшилась частка машин, обладнання та механізмів; засобів наземного транспорту, літальних апаратів, плавучих засобів – з 8 до 10,1 %; текстильних матеріалів і текстильних виробів – з 3,5 до 3,9 %. Частка мінеральних продуктів зменшилась з 24,8 до 21,4 %; полімерних матеріалів, пластмаси та вироби з них – з 6,2 до 5,9 % [171].

Порівняно з 2018 р. товарна структура українського експорту змінилась таким чином: продуктів рослинного походження – 25,8 проти 20,9 %; недорогоцінних металів і виробів з них 20,5 проти 24,8 %; мінеральних продуктів 9,7 проти 9,2 %. Також у загальному обсязі спостерігається

зменшення частки машин, обладнання та механізмів, електротехнічного обладнання – з 9,8 до 8,9 % [171].

Стосовно видів економічної діяльності слід зазначити, що основну частку в експорті займають металургійні компанії, підприємства гуртової торгівлі, підприємства з виробництва інших транспортних засобів. Мінливість імпортової структури вимагає створення ефективного механізму управління митними ризиками, що потребує моделювання ситуацій виникнення митних ризиків [10]. Крім того, відповідно до конкретної ситуації регіональної структури зовнішньої торгівлі України важливим фактором економічної безпеки на макрорівні є визначення регіонального розподілу митних ризиків. Проведення аналізу цієї структури показує, що залежно від особливостей регіону існують величезні відмінності в структурі зовнішньої торгівлі. У 2019 р. за експортом провідні позиції закріпились: м. Київ (25 %), Дніпропетровська область (15,8 %), Донецька (9,3 %). За імпортоними операціями від загальних обсягів: м. Київ (42,3 %), Дніпропетровська область (9,1 %) [171].

У січні – жовтні 2019 р. зовнішня торгівля в Україні велася з 169 країнами. Аналіз торговельних взаємовідносин з пріоритетними партнерами потребує визначення їх частки за цей період у порівнянні з результатами попереднього періоду. Визначення товарних груп експорту та імпорту наведено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

**Основні партнери зовнішньої торгівлі товарами
у січні – жовтні 2019 р. (розроблено автором за даними [171])**

Країни	Експорт		Імпорт		Сальдо
	тис. дол. США	% до січня – жовтня 2018 р.	тис. дол. США	% до січня – жовтня 2018 р.	
1	2	3	4	5	6
Усього	41 645 155,0	107,4	50 108 301,5	107,1	-8 463 146,5
Бельгія	567 914,8	117,5	456 455,5	97,0	111 459,3
Білорусь	1 283 980,7	120,4	3 116 933,8	97,2	-1 832 953,2
Єгипет	1 905 631,2	139,4	100 098,0	119,9	1 805 533,2
Індія	1 551 457,0	86,6	602 870,6	120,1	948 586,3
Індонезія	617 516,0	148,6	241 446,7	107,2	376 069,4

1	2	3	4	5	6
Іспанія	1 159 662,8	117,8	700 881,2	134,2	458 781,6
Італія	2 046 270,4	93,0	1 633 388,7	99,8	412 881,7
Китай	2 897 573,2	176,1	7 568 280,2	124,3	-4 670 707,0
Молдова	606 913,8	91,8	73 368,4	72,3	533 545,4
Нідерланди	1 535 579,8	124,0	635 910,1	95,9	899 669,7
Німеччина	2 038 606,1	115,8	5 050 610,9	99,3	-3 012 004,8
Польща	2 818 614,6	102,8	3 407 288,2	112,8	-588 673,6
Російська Федерація	2 734 673,0	90,3	5 895 887,7	88,9	-3 161 214,7
Румунія	846 788,4	108,1	524 617,9	126,9	322 170,4
Саудівська Аравія	675 368,2	104,5	152 425,4	97,7	522 942,7
Словаччина	625 099,8	85,1	519 985,6	121,0	105 114,2
США	828 637,3	91,4	2 625 960,8	106,4	-1 797 323,5
Туреччина	2 134 652,8	104,8	1 775 243,2	133,9	359 409,6
Угорщина	1 313 909,7	95,9	1 022 438,8	96,7	291 470,9
Чехія	791 416,9	107,2	958 694,4	116,0	-167 277,5
Інші	12 664 888,9	-2 113,6	13 045 515,4	-2 060,6	-380 626,6

Як бачимо, торгівля з ЄС збільшується, а співпраця з РФ за імпорними та експортними операціями зменшується. Це означає, що діяльність зовнішньої торгівлі залежить від особливостей виробництва товарів на певній території, розташування кордону митниці та штабів міжнародної компанії. Отже, саме на ці особливості потрібно спиратись у формуванні заходів з митної політики [48].

Загальна митна політика ЄС заснована на товаристві держав – членів ЄС. Її механізми спрямовані на усунення торговельних тарифів та інших бар'єрів, на створення загального тарифу та цінової політики між державами-членами ЄС та іншими країнами [34]. У контексті партнерства між Україною і Європейським Союзом і прагненні приєднання до цієї організації митна політика дуже важлива. З цією метою необхідно постійно вдосконалювати митне законодавство. Спираючись на Угоду про Зону вільної торгівлі між Україною та Європейським Союзом, Україна доводить засади своєї митної політики до вимог ЄС [206]. У нашій державі тривають зміни, що наближають вступ до Європейського Союзу [205].

Сучасна архітектура інформаційних технологій дозволяє впровадити ефективну систему контролю руху товарів від митного оформлення до продажу. Це уможливить обмін інформацією між митницями різних

країн, формування попередніх прогнозів щодо ризику та запобігання порушенням митних правил [131].

Упровадження електронного декларування робіт, послуг і товарів відкриває нові можливості для застосування електронного документообігу, що значно пришвидшує взаємодію митних органів і суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Прискорена процедура оформлення документів, знеособлений характер контакту заохочують підприємців до застосування електронних заяв. Така форма декларування встановлює перепони хабарництву та корупції, саме з цією метою в Україні необхідно запровадити систему електронної митниці. Така система регулює процедури з: електронного документообігу; єдиної автоматизованої інформаційної системи; системи управління аналізу ризиками; моніторингу діяльності митних органів; електронної митниці; електронного декларування; електронної бібліотеки; контролю за транзитом; автоматизованої системи митного оформлення (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Організаційна структура системи «Електронна митниця»
(розроблено автором за даними [9])

Ця багатофункціональна інтегрована система, яка складається з комплексу інформаційно-комунікативних технологій і низки механізмів

застосування, може покращити якість митних регламентів та управління митною службою [71].

Використання системи «Електронна митниця» дозволить:
зменшити час на митні процедури;
перейти на безпаперове оформлення;
взаємодіяти з інформаційними системами різних установ і державних організацій України;
розвивати міжнародне співробітництво;
зменшити тіньовий сектор у зовнішній торгівлі;
збільшити митні надходження до Державного бюджету України [78, с. 53].

ЄС розробив багаторічний стратегічний план створення «Електронної митниці», який пропонує:

- 1) інтегрувати експортно-імпортні та транспортні операції в єдину систему;
- 2) підтримувати єдину систему реєстрації суб'єктів ЗЕД, які реєструються лише в одній державі;
- 3) надання суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності можливості застосування місць єдиного електронного права доступу для реєстрації для зовнішньоекономічних операцій;
- 4) виконувати всі потрібні перевірки вантажів у одному місці за раз;
- 5) організувати електронний обмін інформацією між усіма установами та структурами, які беруть участь у зовнішньоекономічних операціях;
- 6) на основі автоматизованого аналізу ризиків обирати товари, на які буде здійснюватися процедура додаткового огляду, на кордонах і митних внутрішніх пунктах пропуску;
- 7) здійснення уповноваженою особою зборів і повернення платежів;
- 8) здійснення уповноваженою особою зборів і повернення платежів за вибором;
- 9) введення електронної митної декларації;
- 10) здійснювати електронний обмін інформацією, необхідний для митних процедур, між пунктами пропуску на митних кордонах у регіонах ЄС [187].

Митні органи в усьому світі застосовують два методи автоматизації митного управління і процесів зовнішньої торгівлі. Перший передбачає розроблення власної митної бази даних, другий – придбання наявних

розробок за рахунок бюджетних або інших коштів. Україна використовує перший метод, розробляючи власну митну базу даних ЄАІС (рис. 5.2).

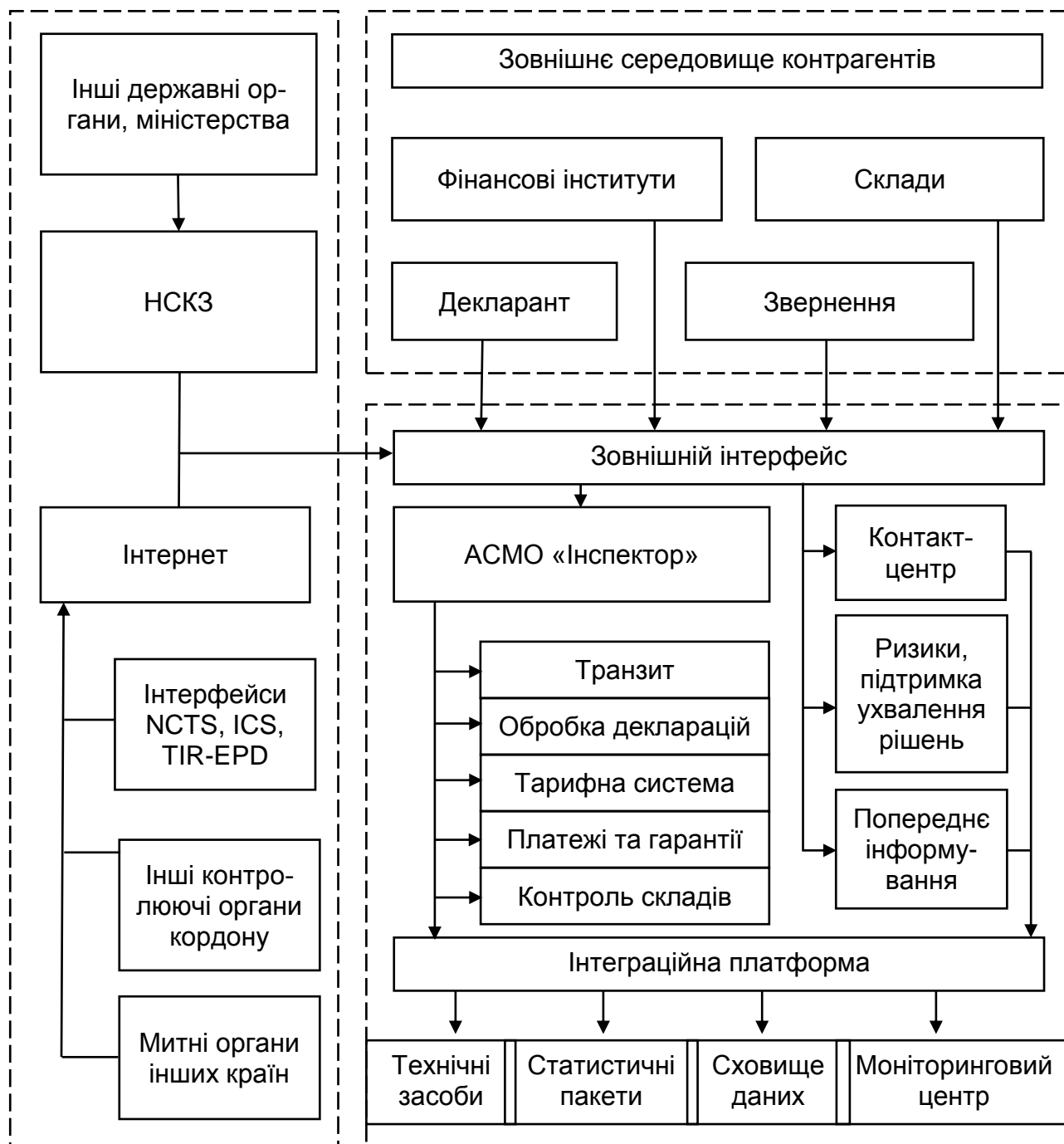


Рис. 5.2. Єдина автоматизована інформаційна система (розроблено автором за даними [67])

Упровадження «Електронної митниці» як основної системи є важливим моментом для діяльності української митниці. Застосування комплексної системи сприятиме усуненню різниці між митним регламентом

України та країнами Європейського Союзу, прискорить процес європейської інтеграції. Головною перешкодою, на шляху реалізації та підтримки системи «Електронна митниця» є недостатність державного фінансування.

Провідні митні служби світу – Японії, США, Німеччини, Франції, Росії, Китаю, Канади і багатьох інших країн – застосовують два варіанти автоматизації процесів управління митницею та ЗЕД. Перший підхід передбачає розроблення власних митних інформаційних систем. Другий полягає в запозиченні або придбанні та впровадженні сторонніх інформаційних систем. Україна використовує перший підхід.

Наразі в Україні застосовують *Oracle* та *Microsoft SQL Server*. ЄАІС, до якої відносять АСМО «Інспектор», працює на базі платформи *Microsoft .NET* з використанням розподіленої архітектури. Інфраструктурою телекомунікації є Відомча телекомунікаційна мережа, яка працює автономно. Зустрічаються випадки, коли доцільно відмовитися від ASYCUDA та послуг підтримки UNCTAD і розпочати впровадження інших програм, оскільки ASYCUDA вичерпує свій потенціал до модифікації і розвитку. Таке явище зустрічалось в Литві, Латвії, Румунії, Естонії та інших країнах [68]. Експерт у комп'ютерній галузі митниць О. М. Івашкович стверджує, що ASYCUDA не відповідає належному рівню сумісності з програмним забезпеченням митниці.

Автоматизована система аналізу й управління ризиками (АСАУР), яка входить у склад АСМО «Інспектор», значно відрізняється від інших систем. Це обумовлено тим, що програма застосовується для митного оформлення товарів і транспортних засобів на кордонах, не маючи будь-яких європейських альтернативних рішень. Автоматизована система аналізу й управління ризиками генерує профіль ризику та звертається до безлічі джерел інформації [133]. Нечіткі логічні алгоритми використовуються нею для інтеграції з базою даних податкових інспекцій. Метою є зміна ступеня ризику залежно від позитивної та негативної історії об'єкта та митного контролю. Автоматизована система аналізу й управління ризиками відрізняється за модулем під назвою «Конструктор профілів ризику».

Україні, формуючи свою митну політику та способи використання регулювання тарифів, важливо спиратися на досвід світових держав, тобто тих, які успішно створили тарифні системи. Доцільною є практика Індонезії, коли експортер надає банківську гарантію та вказує імпорتنі матеріали у плані експорту; у результаті імпортер не сплачує мито [155].

Уніфікація митних ставок – важлива частина ефективного нагляду за митом. Деякі країни досягли значного прогресу в цьому напрямі – наприклад, тарифна ставка в Чилі становить 15 %, а в Болівії – лише 10 % [23].

В Іспанії політика збору тарифів подібна до політики України. Експорт товарів і послуг звільняється від сплати ПДВ, а імпорт обкладається; оподатковувана вартість створюється за ціною, наданою продавцем, плюс усі мита, що підлягають сплаті. Юридично це стосується конкретного виду операцій, до яких застосовується нульова ставка податку. Тому експортери не можуть бути звільнені від записів операцій з податковими органами [60]. Серед доходів бюджету французького центрального уряду податкові надходження перевищують 93 %. На непрямі податки припадає близько 60 % загальних бюджетних податків. Основний непрямий французький податок – податок на додану вартість запроваджено в 1968 р. У загальному податковому бюджеті цей податковий дохід дорівнює 45 %. Інший непрямий податок, який становить 8,5 % від загальних непрямих доходів бюджету, – це внутрішній податок на нафтопродукти; на нього припадає 13,3 % доходів від непрямого податку [155].

Для України, як і для розвинених країн світу, головним недоліком є фіскальна мета тарифів, яка регулюється попитом на готівку країни. Вітчизняні митні служби відіграють важливу роль у наповненні державного бюджету. У розвинених країнах превалює регулятивна функція, а дохід від імпортних тарифів складає лише 0,3 % ВВП. Для створення ефективною системи нагляду за митними тарифами Україна має перейняти досвід формування тарифної політики країн Центральної Європи. Важливо запровадити також аналіз ризиків і систему аудиту для запобігання митним порушенням. Корисною є політика США та Японії щодо скорочення найменувань продуктів, що убезпечує зловживання з визначенням кодів товарів. У контексті інтеграції України до Європейського Співтовариства необхідно переглянути національне митне законодавство та використовувати митні та тарифні норми, які не порушуючи принципи СОТ та ЄС, захищатимуть економічні інтереси України.

Отже, доцільно надалі застосовувати АСМО «Інспектор», заснований на досвіді розвинених країн світу. Це допоможе автоматизувати більшість митних функцій (місцеві та центральні), проводити аналіз ризиків та управління ними для запобігання митних порушень. АСМО «Інспектор» працює на базі платформи *Microsoft.NET*, яка використовує розподілену архітектуру для посилення свої позицій в інших традиційних системах.

Наявні системи управління ризиками покликані забезпечити інтереси всіх сторін, які беруть участь у митних відносинах: митних органів, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Пріоритетним є використання інструментів і методів управління ризиками. Автоматизовані методи контролю мають відповідати вимогам чинного законодавства всіх сторін, які беруть участь у митних відносинах, забезпечуючи розслідування митних порушень під час переходу товарів і транспортних засобів через митницю.

5.2. Управління тарифним і нетарифним регулюванням у контексті реалізації державної митної політики

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності необхідне для забезпечення державою економічної безпеки та захисту загальнонаціональних інтересів. Регулювання ЗЕД здійснюється державними органами всіх країн світу. Проте контролюючі функції, інструменти та методи, певні цілі та завдання формуються кожною країною згідно з масштабами, торгово-економічними можливостями, позиціонуванням на світовому ринку та в міжнародних зв'язках, зовнішньою і внутрішньою політикою.

Україна повинна зосередити увагу на залученні зовнішніх джерел надходжень до Державного бюджету. Це зумовлено розбудовою нової економіки та падінням виробництва, що зменшує базу податкових надходжень від внутрішніх джерел. Отже, необхідно формувати митно-тарифну політику відповідно до досвіду країн Центральної та Східної Європи, які нещодавно приєдналися до ЄС.

В умовах розвитку глобальної економіки, посилення міжнародної конкуренції та захисту національних економічних інтересів доцільна активізація державного регулювання ЗЕД і, зокрема, митного регулювання. Ефективний, дієвий механізм митного регулювання є невід'ємною умовою для проведення активної і цілісної митної політики, а також вирішення митними органами завдань щодо забезпечення економічної безпеки країни, захисту її економічних інтересів.

Наразі основними тенденціями для України є зростання масштабів міжнародної торгівлі, посилення динаміки торговельних процесів, ускладнення вимог міжнародних організацій щодо забезпечення вільного доступу іноземних товарів на внутрішні ринки та скасування національних торговельних бар'єрів. Ці процеси потребують визначення економічних механізмів та інструментів впливу на митно-тарифне регулювання. Склад

організаційно-економічних засобів митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності подано на рис. 5.3.

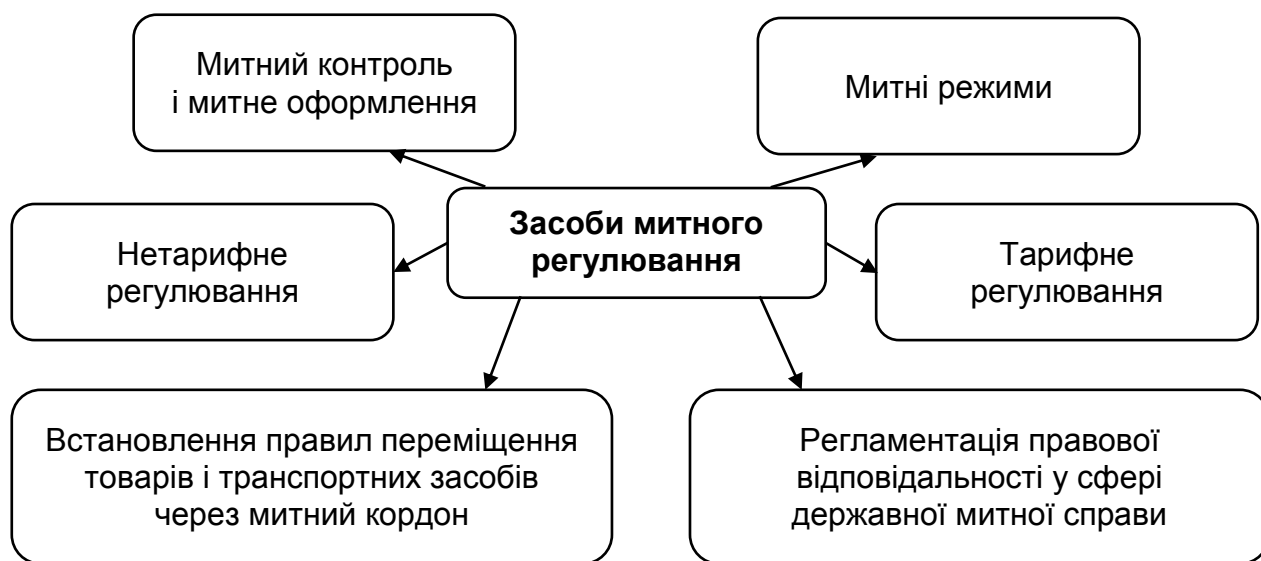


Рис. 5.3. Засоби митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Сучасні інструменти митного регулювання можна розподілити на тарифне регулювання, засноване на формуванні тарифної ставки, та нетарифне регулювання, тобто сукупність адміністративних і технічних умов, що обмежують зовнішньоекономічну діяльність. У ст. 8 Митного кодексу України [61, с. 23] визначено основні принципи здійснення державної митної служби (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Основні принципи здійснення митного регулювання в Україні

Виключні повноваження органів доходів і зборів України щодо здійснення державної митної справи	Виключна юрисдикція України на її митній території
Єдиний порядок переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон	Додержання прав та охоронюваних законом інтересів осіб
Законність і презумпція невинуватості	Визнання рівності та правомірності інтересів усіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності
Гласність і прозорість	Спрощення законної торгівлі
Заохочення доброчесності	–

Виділять такі методи регулювання зовнішньої торгівлі, як тарифні (митні), які засновані на використанні митних тарифів, та нетарифні – квоти, ліцензії, субсидії, демпінг та ін.

Тарифне (митно-тарифне) регулювання – сукупність митно-тарифних інструментів, які спрямовані на підвищення якості національного товаровиробника та регулювання зовнішньої торгівлі. Метою митно-тарифного регулювання є поліпшення конкурентних умов у країні-імпортері, захист національного виробника та забезпечення державної безпеки. Тарифні методи фактично є економічними; вони ґрунтуються на ринковому механізмі, що забезпечує здешевлення експорту та здорожчання імпорту, та впливають на фінансові результати діяльності учасників ЗЕД. Найчастіше регулювання здійснюється на основі імпортного й експортного митного тарифу, який забезпечує регулятивну та фіскальну функції. Іноді застосовують податки або збори, які є тотожними митному тарифу. Усі методи митно-тарифного регулювання формуються відповідно до митної політики держави. Митно-тарифні інструменти є основою для створення ефективного механізму регулювання і управління світовими господарськими зв'язками як на національному, так і міждержавному рівнях. Система митно-тарифного регулювання ЗЕД функціонує на п'яти рівнях (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Рівні системи митно-тарифного регулювання

Рівні	Основна змістовність
1	2
Мікрорівень	Рівень суб'єктів господарювання – як юридичних, так і фізичних осіб: підприємства, фірми, організації, фізичні особи, які експортують чи імпортують товари, предмети, послуги
Мезорівень	Рівень різного виду національних галузевих і регіональних об'єднань: міністерства та відомства, які безпосередньо здійснюють регулювання зовнішньоекономічних відносин: міністерства та відомства, які відіграють досить активну роль, особливо стосовно питань тарифного регулювання експорту чи імпорту
Макрорівень	Рівень держави: уряд країни, парламент
Метарівень	Становлення митно-тарифних пріоритетів у процесі міжнародної регіональної інтеграції. Особливо це стосується співпраці митних органів на стадії створення і розвитку митних союзів

1	2
Мегарівень	Рівень міжнародних об'єднань, організацій: Світова організація торгівлі (СОТ), Міжнародна торгова палата, Міжнародний валютний фонд, Конференція ООН з торгівлі та розвитку (UNCTAD) тощо

Основою законодавчо-нормативного забезпечення митно-тарифного регулювання в Україні виступають Митний кодекс України [60] і Закон України «Про митний тариф України» [181]. Базовим елементом митно-тарифного регулювання є митний тариф. Відповідно до законодавчого забезпечення, митний тариф України – це систематизований згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України. Незважаючи на проблеми та недоліки застосування інструментів митно-тарифного регулювання окремими країнами, воно використовується як один із поширених і дієвих економічних заходів регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також захисту національної безпеки від можливих ризиків.

Під час формування переліку заходів державного регулювання доцільно враховувати необхідність підтримки вітчизняних виробників за допомогою обмеження імпорту продукції і стимулювання випуску її на українських підприємствах, а також попит на певний товар, аналізуючи тенденції платоспроможності на основі зростання реальних доходів населення, дотримання міжнародних договорів і норм права.

Серед нетарифних методів регулювання ЗЕД Україна часто застосовувала кількісні обмеження для регулювання експортно-імпортних операцій. Наразі діє система ліцензування імпорту та квотування переліку продукції. Нетарифні методи регулювання ЗЕД в Україні використовуються органами влади з метою оперативного регулювання імпорту й експорту, що сприяє лібералізації міжнародної торгівлі та встановлює бар'єри для протекціонізму в імпорті товарів і послуг. Після здобуття незалежності Україна почала самостійно здійснювати регулювання митної сфери, формувати та реалізовувати власну митну політику. Основною метою становлення національної митної системи та митного регулювання є інтегрування до міжнародних норм і стандартів, застосування європейських процедур і поглиблене впровадження інформаційно-комунікаційних технологій (табл. 5.8).

Еволюція розвитку митного регулювання в Україні

Періоди	Змістовність
До середини 1990-х рр.	Процедури митно-тарифного регулювання в Україні можна охарактеризувати як ліберальні (середньозважена ставка мита становила близько 6,5 %)
1992 р.	Початок застосування нетарифних методів регулювання, коли режим ліцензування і квотування було запроваджено до експорту товарів 75-ти товарних позицій. Кабінет Міністрів України щорічно визначає Переліки товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, а також перелік квот
1998 р.	Держава почала надавати перевагу протекціоністській політиці у зовнішній торгівлі, запроваджуючи митні заходи, спрямовані на захист внутрішнього ринку та національного товаровиробника. За такої політики середньозважена ставка ввізного мита зросла майже до 12,60 %. Це вплинуло на зовнішньоторговий баланс України, скоротивши обсяги експортно-імпортних операцій
Початок 2000-х рр.	Зниженням ставок мит вдалося дещо покращити баланс зовнішньої торгівлі, що пояснюється необхідністю корегування митних ставок у межах Концепції трансформації митного тарифу України на 1996 – 2005 рр. відповідно до вимог СОТ
10.04.2008 р.	Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про ратифікацію Протоколу про вступ України до Світової організації торгівлі»
16.05.2008 р.	Україна набула офіційного членства у Світовій організації торгівлі. Одним із основних зобов'язань перед СОТ є лібералізація доступу до ринку товарів і послуг та експортної політики
Зі вступом до СОТ	Україна отримала додаткові важелі з усунення торгових бар'єрів для національних промислових виробників, зорієнтованих на зовнішні ринки, за рахунок отримання доступу до ефективних інструментів вирішення торгових спорів. Водночас застосування цих інструментів є обмеженими у відносинах із країнами, які не є членами СОТ

Основними заходами, спрямованими на формування євроінтеграційного вектору національної системи митного регулювання, є:

ухвалення Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законів України щодо запровадження механізму «єдиного вікна» та оптимізації проведення контрольних процедур при переміщенні товарів через митний кордон України»;

запровадження заходів для забезпечення транзитних процедур України відповідно до умов Конвенції про єдиний режим транзиту;

формування митних декларацій відповідно до вимог ЄС щодо процедури спільного транзиту;

реалізація механізму «єдиного вікна» (автоматизованої електронної системи), який суттєво оптимізує процес митних процедур, надаючи можливість подання інформації в електронному вигляді через єдиний інформаційний вебпортал і є сьогодні обов'язковим до застосування в усіх пунктах митного оформлення;

імплементация положень Пан-Євро-Мед, тобто Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила (є універсальним механізмом установлення правил походження товарів), яка набрала чинності з 1.01.2019 р. Для України приєднання до цієї конвенції уможливить застосування преференційних правил щодо вітчизняних товарів, що суттєво підвищує рівень інтеграції країни.

Попри проголошені економічні реформи та намагання інтегруватися у світовий ринок, тарифне та нетарифне регулювання в Україні не відповідає стандартам ГАТТ/СОТ. Сьогодні в митному регулюванні України існують певні недоліки, які гальмують ефективно проведення міжнародної торгівлі та зовнішньоекономічної діяльності в цілому. Для їх усунення потрібно провести ряд заходів і перетворень у митній справі України:

необхідно здійснювати постійний моніторинг з метою врегулювання проблемних аспектів впливу митних і податкових важелів на розвиток зовнішньоекономічної діяльності;

за світовими дослідженнями, система державної підтримки виробників в Україні є неефективною: органи влади не звітують про обсяги підтримки секторів; відсутній контроль за наданням державної підтримки; наявні механізми розподілу субсидій є непрозорими та частково корупційними; відсутній аналіз впливу державної підтримки галузей і компаній на стан конкуренції; відсутнє інституційне забезпечення контролю за витратами ресурсів;

подолання недосконалості процедур митного контролю і доведення їх до потреб пропускну здатності та світових стандартів контролю товарів. Суттєве зростання обсягів зовнішньоторговельного обороту потребує якісно нового підходу до забезпечення контролю міжнародних вантажних потоків. Зростання зовнішньоторговельної діяльності визначило такі проблеми митного контролю, як: значні часові витрати на проведення митних процедур, застарілі механізми технологічного пропуску товарів, неможливість

збереження норми чинного законодавства про стовідсотковий фізичний контроль товарів, які переміщуються через кордон України;

імплементация міжнародних норм і правил, що надають можливість перейти до використання єдиних стандартів у галузі митної справи та зменшити проблеми, пов'язані з приєднанням до міжнародних конвенцій; гармонізація і спрощення митних процедур і процедури спільного транзиту; забезпечення поетапного наближення митного законодавства та митних процедур України до вимог Євросоюзу;

удосконалення механізму митного регулювання через гнучке застосування митного тарифу та методів визначення митної вартості для різних режимів ЗЕД; забезпечення прозорості митних процедур; інформування учасників зовнішньоекономічної діяльності про правила митного регулювання зовнішньої торгівлі;

для вдосконалення процедур митного контролю доцільно зосередити увагу на використанні інформаційно-комунікаційних технологій, що сприятимуть мінімізації часу проходження товарів через митницю, зменшуючи вплив людського фактора й обмежуючи кількість бюрократичних процедур.

Щоб проаналізувати, наскільки ефективно митно-тарифне регулювання виконує свої функції, необхідно дослідити динаміку надходжень митних платежів до бюджету. Значною частиною надходжень державного бюджету є митні податки та збори, що складає в середньому 35 %. Відповідний відсоток у європейських країнах значно менший, адже фискальна функція їхніх митних адміністрацій не найголовніша.

Для Харківської митниці встановлено планові показники надходження доходів у сумі 965 838,9 тис. грн, що на 43,5 % більше від фактичних надходжень минулого року. Проте за 2018 р. надходження Харківської митниці Державного бюджету склали 956 039,0 тис. грн (99,0 %). За видами податків перевиконання планових показників відбулося за акцизним збором – 1 098,7 % і ПДВ – 100,1 %; недовиконання: за митом – 84,7 %, платою за митне оформлення – 81,5 %, за єдиним збором – 90,1 %. Спадні значення планових показників надходжень до Державного бюджету створились через несвоєчасне митне оформлення. Аналіз помісячного виконання планових показників схематизований на рис. 5.4. Найбільша сума надходжень очікувалася у квітні, проте фактично було отримано 61,6 % від запланованого обсягу надходжень, а найменший

показник виконання спостерігався у травні – 49,1 %. Відповідно, митниця була неспроможна виконати встановлені планові показники на 1,0 %.



Рис. 5.4. Порівняння помісячних очікуваних показників надходжень до державного бюджету та їх фактичне виконання

Аналіз надходжень до Державного бюджету за 2018 р. (табл. 5.9) показує зростання податків і зборів за аналогічний період минулого року (збільшення на 282 782,6 тис. грн, або в 1,4 рази).

Таблиця 5.9

Надходження податків і зборів до Державного бюджету за 2017 – 2018 рр.

Показники	2017 р.	2018 р.	Відхилення	
			+/-	%
ПДВ	594 225,7	879 726,0	285 500,3	148,0
Акциз	80,8	1 219,6	1 138,8	1 509,4
Мито	64 624,7	59 971,1	-4 653,6	92,8
Плата за м/о	2 358,8	2 326,2	-32,6	98,6
Єдиний збір	10 604,7	11 718,9	1 114,2	110,5
Інші	1 359,8	1 077,2	-282,6	79,2
Разом	673 256,4	956 039,0	282 782,6	142,0

На основі динамічного аналізу можна виділити види податків і зборів, які збільшилися: ПДВ – на 48,0 %, акцизний збір – в 15,1 рази, єдиний збір – на 10,5 %. Зазнали зменшення надходження: з мита – на 7,2 %, зі сплати за митне оформлення – на 1,4 %, за іншими податками – на 20,8 %. Відповідно до аналізу структури зазначених податків і зборів, найбільшу питому вагу складає податок на додану вартість (92,0 %), мито займає 6,3 %, єдиний збір – 1,2 %; інші податки та збори складають менше 1%. Порівняння середньоденних надходжень з аналогічним показником 2017 р. показує збільшення на 1 131,2 тис. грн (або на 42,0 %), що складає 3 824,2 проти 2 693,0 тис. грн, відповідно (рис. 5.5).

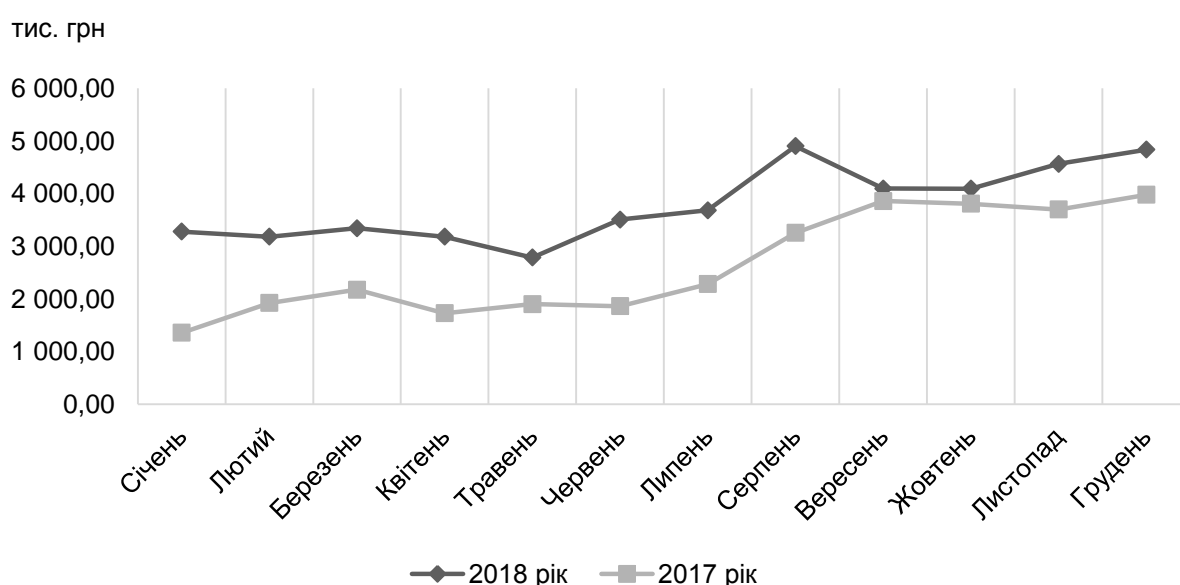


Рис. 5.5. Показники денного перерахування митних платежів до Державного бюджету в 2018 р.

Основні платники податків показані на рис. 5.6. Значний вплив на розмір перерахувань митних платежів до Державного бюджету в 2018 р. здійснено через митне оформлення товарів суб'єктами відповідно до зони діяльності митниці. Так, у 2018 р. суб'єктами господарювання перераховано 597 872,1 тис. грн; за 2017 р. – 461 795,8 тис. грн. Тобто спостерігається збільшення на 29,5 %, а питома вага у загальній сумі перерахувань складає 62,5 %.

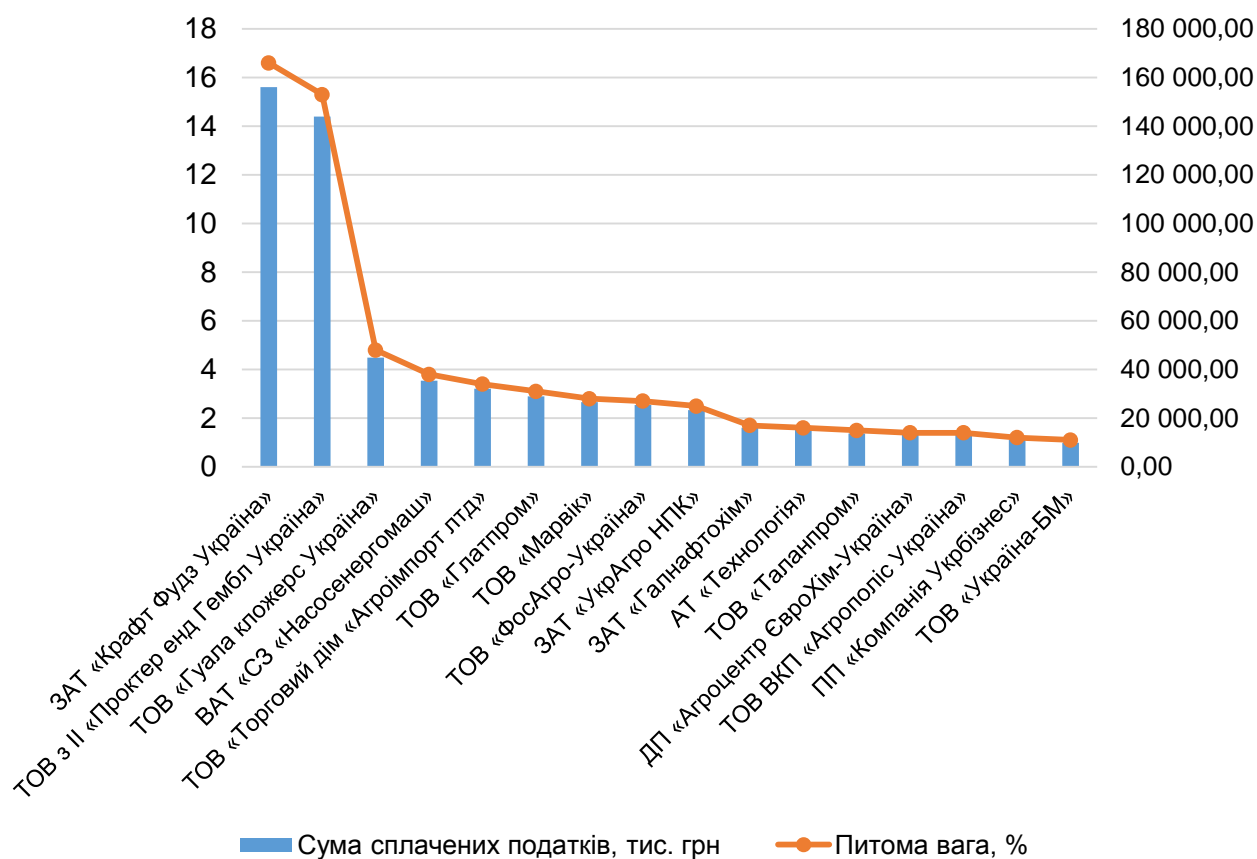


Рис. 5.6. Платники податків – суб'єкти господарювання в Харківській області за 2018 р.

Структура імпорту товарів майже не зазнала змін в порівнянні з аналогічним періодом минулого року, змінюються лише обсяги ввезення. Основні фактори зменшення показника податкового навантаження на 1 гривню імпортованих товарів на 4,7% подано в табл. 5.10.

Таблиця 5.10

Фактори зменшення показника податкового навантаження

Фактори	Напрямок зміни	Обсяг зміни, %
Ввезення товарів з нульовою ставкою ввізного мита	збільшення	30,8
Ввезення товарів з умовним нарахуванням платежів	збільшення	72,3
Суми сплаченого антидемпінгового мита	зменшенням	90,3

Сума податків і зборів, умовно нарахованих відповідно до пільг, наданих законодавчими та іншими нормативно-правовими актами України, у 2018 р. становить 123 809,7 тис. грн. Порівняно з аналогічним періодом 2017 р. це більше на 54 184,6 тис. грн, або в 1,8 рази. Відповідно до аналізу нарахувань митних платежів, значна частина імпорту товарів і послуг за графічною структурою припадає на країни СНД. Обсяг нарахувань мита щодо імпортової діяльності з країн СНД на підставі Угод про вільну торгівлю склав 119 246,2 тис. грн, що становить 96,3 % із загальної суми наданих пільг за рік. Інші пільги надавалися під час митного оформлення: гуманітарної допомоги; лікарських засобів, фармацевтичної продукції і сполук, що використовуються для її виготовлення, які не виробляються в Україні та класифікуються за групами 28, 29, 30 УКТ ЗЕД, перелік яких затверджено КМУ; товарів, які ввозяться суб'єктами літакобудування; транспортних засобів – працівниками дипломатичної служби та громадянами у разі переселення на постійне місце проживання.

Для підвищення ефективності виконання планових бюджетних показників митниці необхідно здійснити чимало організаційних заходів, що дозволять збільшити повноту надходжень платежів до бюджету. Такими є: підвищення митного контролю, виключення умов зниження митної вартості та помилкового визначення класифікації товарів та країн їх походження. Першочерговим напрямом є спрощення та оптимізація митних процедур.

Конкурентна боротьба на міжнародному ринку підвищує необхідність ефективного митного регулювання з метою захисту національного ринку та підтримки національної експортної діяльності. Тому в умовах євроінтеграційних процесів формування системи інструментів і заходів митного регулювання на національному рівні вимагає єдиного підходу та уніфікації.

Наразі в ЄС створена митна система, яка формує єдині для всіх учасників вимоги до ввезених товарів і можливості їх безперешкодного переміщення в межах Євросоюзу. Угодою про асоціацію зазначено перелік вимог і зобов'язань для України. Це дозволить імплементувати міжнародні норми права ЄС у сфері митних питань, що передбачає:

- звільнення від митних зборів товарів, які переміщуються в межах ЄС;
- єдиний митний тариф на товари, що імпортуються з країн – не членів ЄС;

- вільний обіг товару на всій території ЄС.

У 2018 р. згідно з постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» [189] Державна фіскальна служба була реорганізована з утворенням Державної податкової та Державної митної служб України. Метою такого процесу спрощення митного документообігу та виконання Україною зобов'язань щодо застосування міжнародних документів у митній справі та торгівлі – митних прототипів (Customs Blueprints).

Із виконанням умов Ради асоціації Україна – ЄС простежуються такі тенденції:

зниження митних ставок через упровадження режиму преференцій;
 скасування ввізного мита на 94,7 % видів промислової продукції та 82,2 % видів продукції сільськогосподарського походження у країнах ЄС;
 пільгові митні режими лише для 49,2 % видів продукції за всіма товарними групами в Україні;

зміна рівнів тарифного захисту: в Україні на продукцію з ЄС середньоарифметична ставка мита знизилася до 2,24 0% (проти 4,95 %), для українських товарів, що надходять до країн ЄС, ставка становить 0,5 % (проти 7,6 %) (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Ставки ввізного мита між Україною та Європейським Союзом під час реалізації положень Угоди про асоціацію

Товарні групи	Середньоарифметичні ставки ввізного мита, %					
	Ставки базові (до підписання Угоди)		Ставки з моменту набуття чинності Угодою (2016 р.)		Ставки після закінчення 10-річного перехідного періоду (2026 р.)	
	Україна	ЄС	Україна	ЄС	Україна	ЄС
За всією товарною номенклатурою	4,95	7,6	2,24	0,5	0,32	0,05
За групами HS 01-24 (сільгосппродукція)	9,24	19,8	6,77	0,6	1,38	0,24
За промисловими товарами (HS 25-27)	3,67	3,9	1,12	0,5	0,00	0,00

Сучасний торговельний режим України є досить ліберальним, що передусім обумовлено процедурою приєднання до Світової організації

торгівлі (СОТ). Це стало значним стимулом для реорганізації торговельного режиму, забезпечення прозорості та передбачуваної регуляторної політики в сфері зовнішньоторговельних відносин. Система нетарифного регулювання зовнішньої торгівлі була одним із основних напрямів реформування торговельного режиму України після приєднання до СОТ. Серед нетарифних заходів, які обмежують зовнішню торгівлю в Україні, здебільшого застосовують антидемпінгові, компенсаційні, спеціальні захисні заходи, технічні бар'єри, санітарні та фітосанітарні заходи, квотування, ліцензування тощо. Нетарифними заходами, які сприяють експорту в Україні, є внутрішня підтримка виробництва сільськогосподарської продукції, кредитування, страхування, організаційно-технічне сприяння тощо. Основним методом нетарифного регулювання є процедурні перешкоди. Експортні процедури є доволі тривалими (табл. 5.12).

Таблиця 5.12

Ранжування України за рівнем митного регулювання

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.
Торгівля за кордоном, ранг	109	115	119	78
Оцінка DTF для торгівлі за кордоном	63,72	64,26	64,26	77,62

Для імпорту товарів в Україну необхідно підготувати низку документів, а саме: коносамент, порядок розвантаження (наряд), сертифікат походження, інвойс, товарно-транспортну накладну, митну декларацію, декларацію відповідності, лист пакування, договір купівлі-продажу. Слід зазначити, що витрати імпортера перебільшують витрати експортера. Відповідно до всіх процедурних перешкод тривалість експортної поставки за кордон дещо перевищує тривалість імпоротної поставки в Україну, однак імпортні поставки є більш затратними у порівнянні з експортом (табл. 5.13).

Незадовільний стан митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічних відносин і відсутність об'єктивних підходів до реалізації структурної перебудови процесів управління митно-тарифними відносинами вимагають уваги до формування механізмів всебічного регулювання відносин між суб'єктами ЗЕД.

Процедурні перешкоди в експорті та імпорті товарів в Україні

Види ЗЕД	Роки	Витрати	Усього	Відповідність документам	Відповідність на кордоні	
Експорт	2016	Час	122	96	26	
		Вартість	367	292	75	
	2017	Час	122	96	26	
		Вартість	367	292	75	
	2018	Час	122	96	26	
		Вартість	367	292	75	
	2019	Час	72	66	6	
		Вартість	267	192	75	
	Імпорт	2016	Час	220	168	52
			Вартість	392	292	100
2017		Час	240	168	72	
		Вартість	312	212	100	
2018		Час	243	168	75	
		Вартість	312	212	100	
2019		Час	128	96	32	
		Вартість	262	162	100	

Наразі в системі нетарифного регулювання зовнішньої торгівлі України існує низка проблем, які знижують її ефективність і потребують окреслення пріоритетних напрямів удосконалення (табл. 5.14).

Таблиця 5.14

Проблеми та напрями в системі нетарифного регулювання зовнішньої торгівлі України

Види	Характеристика
1	2
Проблеми	
Законодавчі	Неузгодженість правових норм основоположних нормативно-правових актів у сфері нетарифного регулювання; відсутній систематизований перелік заходів нетарифного регулювання в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю тощо
Управлінські	Неефективна робота органів державної влади щодо реалізації національних інтересів у торговельній сфері; корупційність у системі нетарифного регулювання тощо

1	2
Інформаційні	Нетранспарентність застосування нетарифних заходів; недостатня якість інформаційного забезпечення реалізації політики сприяння експорту тощо
Процедурні	Численні бюрократичні перешкоди, несприятливі умови фінансової підтримки тощо
Напрями	
Для захисту вітчизняних товаровиробників	Своєчасна селективна протекція стратегічно важливих галузей національної економіки; посилення аналітичного забезпечення міжнародних торгівельних переговорів зі створенням механізму обґрунтування переговорних позицій
Для стимулювання зовнішньоторгівельної активності	Мінімізація негативних нетарифних впливів на обсяги, товарну та регіональну структури експорту; створення заснованої на результативному використанні легітимних у СОТ інструментів нетарифного регулювання, інтегрованої (державно-громадської) системи підтримки зовнішньої торгівлі

Також необхідно посилити захист національних економічних інтересів в умовах демпінгового та субсидованого імпорту на митну територію країни товару, що є аналогічним національному чи безпосередньо конкурує з ним, – за допомогою захисних інструментів і відповідних заходів. Одним з найбільш дієвих методів захисту вітчизняного товаровиробника є тарифна ескалація. Проте, захищаючи власного товаровиробника, держави з розвиненою економікою підтримують стан технологічної відсталості країн, які ступили на шлях до ринкової економіки, адже унеможлиблює доступ виробленої ними готової продукції на світові ринки. Більшість країн світу, стимулюючи експорт і сприяючи розвитку національного виробництва, не створюють перешкод і для імпортних товарів.

Україні необхідно використовувати досвід країн, які нещодавно приєдналися до ЄС. Поступово зменшуючи митні ставки відповідно до домовленостей із СОТ, слід зосередити увагу на захисті вразливих галузей економіки (АПК, машинобудування, харчова промисловість).

Інтеграція України до ЄС передбачає уніфікацію та врегулювання процесів митної справи. З метою економії витрат часу під час розмитнення товарів, зменшення розбіжностей між митними процедурами країн світу доцільно:

сформувати системи контролю за експортом, імпортом і транзитом та єдиного обліку торгівців із реєстрацією тільки в одній країні;

уніфікувати фактичні перевірки товару за часом і місцем;
забезпечити обмін електронною інформацією між усіма органами та суб'єктами, що беруть участь у зовнішньоекономічних операціях;
здійснювати відбір товарів для митного догляду на прикордонних і внутрішніх пунктах митного оформлення за допомогою автоматизованого аналізу ризиків;
забезпечити систему уповноважених осіб і місця для збирання, повернення, звільнення від платежів;
створити єдине середовище для всіх суб'єктів ЗЕД для подання митної декларації в електронному вигляді незалежно від країни відправлення або ввезення товарів;
проводити електронний обмін інформацією між митними пунктами пропуску на території усього ЄС, де вона необхідна для митних процедур.

Основним напрямом підвищення ефективності митного регулювання України є легалізація та детінізація ЗЕД в Україні. Це дозволить забезпечити прозору та добросовісну зовнішньоекономічну діяльність за допомогою зменшення бюрократичних, часових, технологічних і матеріальних витрат суб'єктів ЗЕД під час експортно-імпортних операцій з посиленням відповідальності та санкцій за недобросовісні дії та зловживання. Наразі доцільно якнайшвидше імплементувати європейські стандарти узгодження митного регулювання до реалій України, що дозволить ефективно здійснювати митні процедури з найменшими затратами часу.

5.3. Формування системи управління ризиками в митному адмініструванні та контролі

Сучасні проблеми управління ризиками в сфері зовнішньоекономічної діяльності та митній справі набули актуальності. Зовнішньоекономічна діяльність (надалі – ЗЕД) – це одна зі сфер діяльності, що найбільше піддається ризикам. Особлива важливість урахування ризиків у цій сфері пояснюється тим, що під час проведення зовнішньоекономічних операцій відбувається складний процес переміщення значної маси грошових, товарних і матеріальних засобів, оборот юридичних документів, а також інформаційних потоків. Усе це призводить до того, що завдання проведення зовнішньоекономічної операції піддається критичному впливу великої кількості різних рівнів ризику. Рівні ризику у сфері зовнішньоекономічної діяльності подані на рис. 5.7.

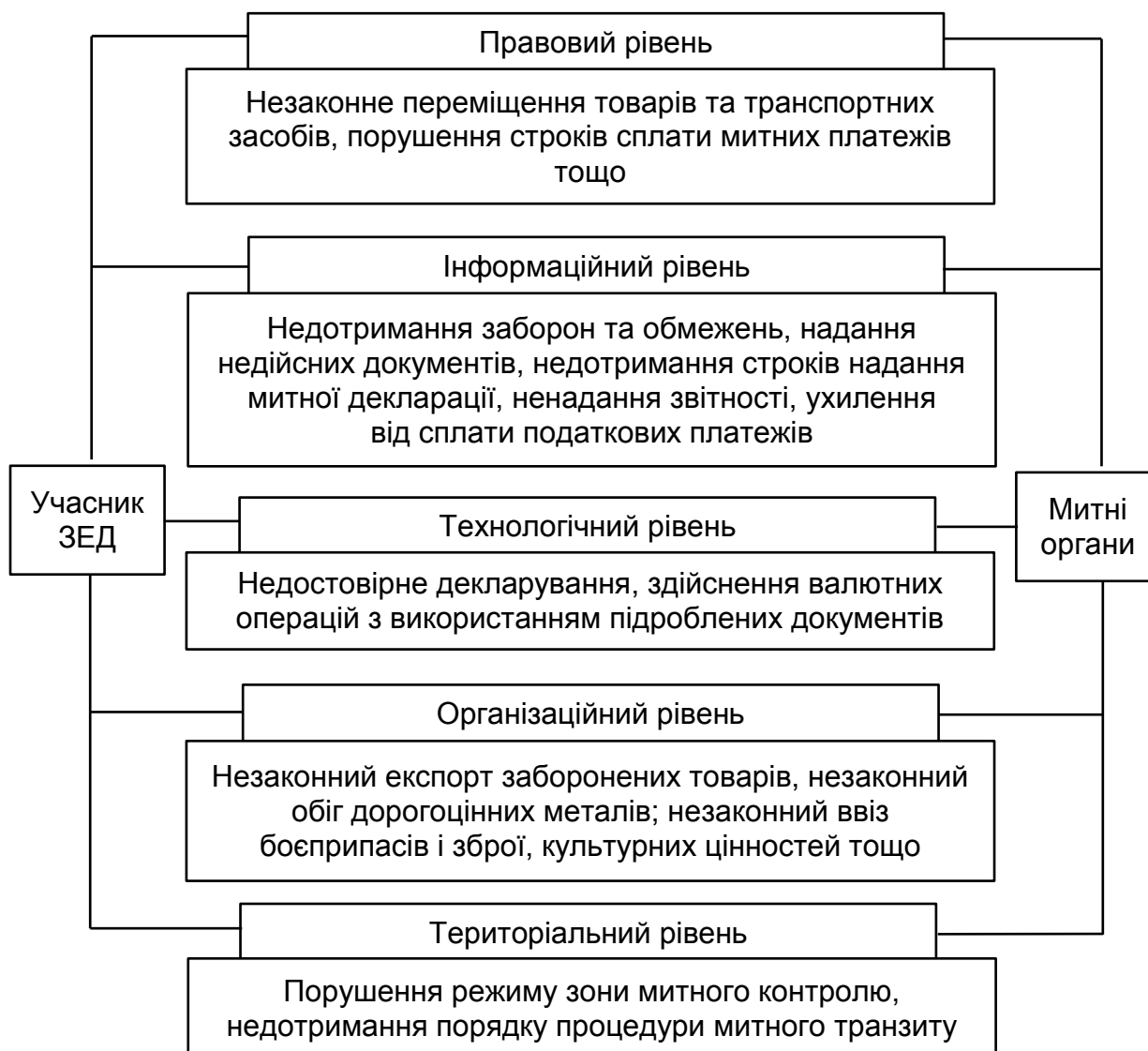


Рис. 5.7. Рівні ризику у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Під ризиком ЗЕД розуміють можливість зниження розрахункової прибутковості від проведення зовнішньоторговельної операції, отримання нульового прибутку або у найгіршому варіанті – збитку [19].

Водночас необхідно визначитись із основними складовими торговельної операції, які виступають джерелами виникнення ризиків. До таких доцільно зарахувати процедуру укладення та зміст зовнішньоекономічного контракту, перевезення товару від продавця-експортера до покупця-імпортера, форму та порядок проведення грошових розрахунків за товар, проведення процедур митного оформлення товару в країні експорту, транзиту, імпорту та митного контролю у пунктах пропуску на кордонах [21].

Структура ризиків ЗЕД нараховує близько 150 видів ризиків. Вони класифікуються по-різному: можуть бути загальними та операційними,

тобто такими, що стосуються конкретного типу зовнішньоекономічної операції. Узагальнену схему ризиків зовнішньоекономічних операцій подано в табл. 5.15.

Таблиця 5.15

Основні види зовнішньоекономічних ризиків

Групи ризиків	Види ризиків
Ризики країни: політичні	Ризик націоналізації та експропріації. Ризик трансферту. Ризик розриву контракту через дії влади країни-партнера. Кримінальні ризики
макроекономічні	Ризик обмежень на експорт-імпорт. Ризик можливості переведення капіталу та прибутків. Ризик можливості неотримання прибутку
Ризики вибору партнера та його надійності	Ризик обману та неіснування фірми-партнера. Ризик невиконання партнером умов контракту. Ризик неплатоспроможності партнера. Ризик розриву контракту партнером через особисті обставини. Ризик погіршення фінансового стану партнера. Ризик затримки постачання з вини партнера
Маркетингові ризики	Ризик браку чи невизначеності інформації про ринкову ситуацію. Ризик браку потрібної інформації про законодавчу та нормативну базу. Ризик низької конкурентоспроможності товару. Ризик заборони реклами. Ризик зростання витрат на освоєння ринку. Галузевий ризик. Інноваційний ризик
Транспортні ризики	Ризик неправильного визначення відповідальності за вантаж. Ризик вибору транспортного засобу. Ризик пошкодження вантажу в процесі транспортування
Ризики визначення предмета контракту	Ризик неправильного юридичного оформлення угоди. Ризик неправильної назви об'єкта контрактних відносин. Ризик невідповідності форми контракту, визначеній законодавством
Ризики параметрів контракту: кількість	Ризик неправильного вибору одиниці вимірювання. Ризик неправильного застосування коефіцієнтів перерахування одиниць вимірювання товару. Ризик нечіткого визначення кількості за кожним типом товару. Ризик неналежного зберігання і транспортування товару
якість	Ризик дефективності товару. Ризик нечіткого визначення якості товару в контракті. Ризик відхилення якості постачання продукції від зразка. Ризик застосування в товарі речовин, що не відповідають екологічному та фізичному стандартам. Ризик зміни якості товару під час транспортування. Ризик закінчення терміну придатності товару чи гарантійного терміну. Ризик повернення товару в разі браку

Під час здійснення зовнішньоторговельних операцій з товарами потенційні джерела ризиків можуть виникати за напрямками їх формування, а саме: під час укладення договорів (контрактів), перевезення товарів, на момент здійснення розрахунків за товар, під час виконання формальностей митними органами, через особливі властивості та характеристики товарів тощо. Водночас такі напрями складаються з певних сукупностей взаємопов'язаних джерел виникнення потенційних ризиків [1; 48].

Оскільки митна сфера є надзвичайно складною структурою, повністю уникнути ризиків в ній неможливо, тому визначення ризиків та управління ними є обов'язковою і важливою частиною роботи співробітників митних органів [30]. У табл. 5.16 наведені технічні засоби для мінімізації найпоширеніших ризиків (табл. 5.16).

Таблица 5.16

Технічні засоби для мінімізації найпоширеніших ризиків

Технічні засоби для мінімізації ризиків	Можливі ризики
Стаціонарний ІДК НС VS 9000	Вибухові та наркотичні речовини; зброя масового ураження; контрабанда; верифікація митних декларацій
Мобільна установка експрес-контролю «рентген»	Супровідна документація; порушення і відхилення у складі вантажу
Інспекційна система огляду THSCAN-FS 3000	Прихована контрабанда; незаконний перетин державного кордону громадянами інших держав
Гама-промінева система огляду транспортних коштів «Rapiscan»	Контрабанда; незадекларовані товари; перевірка відповідності вантажу вантажній декларації
ІДПК для огляду легкових автомобілів «Портал-Авто»	Вибухові пристрої; засоби негласного знімання інформації

Провадженню ЗЕД в Україні перешкоджають два фактори, які несуть загрозу втрати контрольованості системи міжнародних експортно-імпортних операцій: постійна зміна структури органів, які забезпечують формування та реалізацію митної політики; інтенсифікація заходів та інструментів системи управління ризиками. Тож для імплементації вимог міжнародних угод і домовленостей необхідно знижувати тривалість проведення процедур митного оформлення та контролю, що потребує

скорочення кількості й обсягу контрольних заходів. У свою чергу, ефективний митний контроль потребує функціонування системи попереднього інформування про зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів господарювання та забезпечення сучасними технічними засобами митного контролю, програмно-інформаційними комплексами та ІТ-технологіями.

Наразі в Україні Державна митна служба є уповноваженим органом, що забезпечує функціонування системи управління ризиками, якому підпорядковано Управління профілювання митних ризиків. Реорганізація служби може закріпити зміни в підході до управління ризиками, а саме: відхід від фокусування уваги на виявленні ознак порушення митного законодавства; акцентування діяльності на упереджувальних заходах боротьби з можливими порушеннями шляхом усунення передумов для їх вчинення та вдосконалення системи організації митного контролю та митного оформлення.

Основні аспекти застосування системи управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю з 2012 р. закріплено в Митному кодексі України [60]. Положення МКУ щодо безпосереднього застосування системи управління ризиками відповідають стандартним правилам 6.3 і 6.4 Розділу VI Загального додатка до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур [185], розділу IV ст. 7 Угоди про спрощення процедур торгівлі СОТ [207], положенням Митного кодексу Союзу щодо управління ризиками, прийнятого відповідно до Регламенту (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради [191]. Зокрема, п.п. 6.3 – 6.5 Конвенції вимагають у застосуванні митного контролю використовувати систему управління ризиками, яка визначає осіб і товари (в тому числі транспортні засоби), що підлягають перевірці, та ступінь такої перевірки.

Імплементация системи управління ризиками в роботу митних органів значно пожвавилась після прийняття 2.06.2010 р. Програми економічних реформ на 2010 – 2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [147]. Зокрема, Програмою визначено, що необхідною передумовою побудови цілісної і всеосяжної законодавчої бази та гармонізації українського законодавства із законодавством ЄС є трансформація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства. Реалізація Програми економічних реформ на 2010 – 2014 рр. знайшла своє відображення у наказах і листах Міністерства фінансів України та Державної

митної служби України. Зокрема, 29.10.2010 р. Держмитслужбою України була прийнята Концепція реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей» [157]. У цьому документі зазначається, що проведений внутрішній та зовнішній аналіз діяльності митної служби України свідчить про наявність значних ресурсів підвищення ефективності, усталеності та надійності здійснення митної справи. Вони можуть реалізовуватись шляхом застосування новітніх технологій інформаційного митного контролю на основі системи аналізу ризикових ситуацій, централізованого митного оформлення і широкого впровадження постаудитного контролю. Інформація про нормативно-правові документи надана у табл. 5.17.

Таблиця 5.17

Основні нормативно-правові документи, що регулюють питання управління митними ризиками в Україні

Міжнародні	Вітчизняні
Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур [185]	Концепція створення, упровадження і розвитку системи аналізу й управління ризиками [151]. Положення про систему й селекції факторів ризику у визначенні окремих форм митного контролю
Угода про спрощення процедур торгівлі СОТ [207]	Програма економічних реформ на 2010 – 2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [147]
Митний кодекс Європейського Союзу щодо управління ризиками, прийнятий відповідно до Регламенту (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради від 9.10.2013 р. [191]	Концепція реформування діяльності митної служби України «Обличчям до людей» [157]
Рамкові стандарти забезпечення безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі Всесвітньої митної організації [190]	Митний кодекс України [60]
Компендіум з управління ризиками Всесвітньої митної організації [149]	Порядок здійснення аналізу й оцінювання ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній системі України [174]
	Стратегія розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 р. [201]

Концептуальні засади впровадження системи управління ризиками в митній сфері задекларовано наказом Міністерства фінансів України «Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю» [174]. Цей Порядок розроблено з метою забезпечення вибірковості митного контролю шляхом застосування системи управління ризиками, поліпшення ефективності роботи Державної фіскальної служби України (надалі – ДФС) під час митного контролю та/або митного оформлення за рахунок застосування методів управління ризиками, у тому числі аналізу ризиків із використанням інформаційних технологій. Там же визначено сутність автоматизованої системи аналізу й управління ризиками (АСАУР) як сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками (надалі – СУР) під час митного контролю та/або митного оформлення товарів і транспортних засобів.

На основі наявних профілів ризиків АСАУР дозволяє оцінити ризик митної декларації, яка прийнята до митного оформлення, та видати повідомлення із зазначенням необхідних заходів, які допоможуть перевірити законність зовнішньоекономічної операції посадовій особі, яка здійснює митне оформлення та митний контроль. АСАУР дає змогу автоматизувати оцінювання ризику за кожною митною декларацією.

Аналіз, виявлення та оцінювання ризиків, розроблення і реалізація практичних заходів з управління ризиками, аналіз результатів і коригування вжитих заходів здійснюються органами ДФС (їх структурними підрозділами). У межах компетенції ДФС визначає свій структурний підрозділ, на який покладено функції з координації застосування СУР. Формування і реалізація реальних заходів з управління ризиками здійснюються на основі отриманих результатів, а саме – аналізу й оцінювання ризиків; аналізу необхідних ресурсів та очікуваних результатів реалізації запланованих заходів.

У Порядку зазначено, що контроль із застосуванням СУР, який здійснюється відповідно до ст. 337 МКУ, може бути автоматизованим, неавтоматизованим та комбінованим. Автоматизований контроль із застосуванням СУР здійснюється із використанням інформаційних технологій, у тому числі АСУР. Неавтоматизований контроль із застосуванням СУР здійснюється у випадках, коли оцінювання ризику в автоматизованому режимі неможливе. Комбінований контроль із застосуванням СУР

полягає у поєднанні автоматизованого та неавтоматизованого контролю. Таргетинг належить до цього виду контролю. У розробленні заходів з управління ризиками перевага надається автоматизованому та комбінованому контролю із застосуванням СУР.

Значна увага у законодавчому забезпеченні приділена алгоритму дій у процесі виявлення некоректної роботи (помилки) АСАУР. За таких умов посадова особа митниці (митного поста) ДФС використовує неавтоматизований контроль із застосуванням СУР на базі оцінки ризику за допомогою документальних профілів ризику, орієнтувань, переліків індикаторів ризику, методичних рекомендацій, у тому числі відповідно до аналізу поданих для митного контролю документів (їх копій), відомостей, результатів застосування технічних засобів митного контролю, а також на підставі вимог нормативно-правових актів, що визначають порядок проведення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів. Для визначення форм та обсягів митного контролю ДФС самостійно визначає Перелік митних формальностей за результатами застосування СУР.

Розвиток і вдосконалення чинної в Україні системи управління митними ризиками проходять в умовах реорганізації митниці. Формування ефективної системи, яка відповідатиме потребам суспільства, потребує відповідного законодавчо-нормативного забезпечення. З цією метою Урядом розроблено Стратегію розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 р. і План заходів з її реалізації.

Планом заходів з реалізації Стратегії розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 р. [201] визначено необхідність запровадження регіонального профілювання ризиків. На виконання цього завдання співробітники митниць за допомогою автоматизованої системи митного оформлення устанавлюють порядок регіональних алгоритмів автоматизованого аналізу й оцінювання ризиків за митними деклараціями (п.15 Стратегії).

Практики митної справи мають звернути увагу на методології IDEF0 і IDEF1 як на основу моделювання митних процесів. Від правильності застосування цих методологій залежить остаточний результат моделювання та ухвалення рішень.

Методологія функціонального моделювання IDEF0 за допомогою графічної мови опису процесів складних систем SADT (Structured Analysis

and Design Technique) дозволяє відображати й аналізувати моделі митної діяльності, включаючи системи управління діяльністю митних органів.

Методологія моделювання інформаційних потоків IDEF1 призначена для відображення та аналізу структури та взаємозв'язку інформаційних потоків всередині системи. По суті, це методика побудови реляційних структур за типом «сутність – взаємозв'язок» (E-R – Entity-Relationship) [72]. Як правило, IDEF1 використовується для моделювання реляційних баз даних. Цю методологію можна застосовувати для побудови інформаційної моделі СУДТ, яка втілює структуру інформації, необхідної для підтримки функцій системи митної діяльності або середовища її здійснення. Діяльність будь-якого митного органу як системи можна подати як безперервну зміну станів її елементів (кадровий склад, кошти ІКТ, технічні засоби митного контролю, фінансове забезпечення тощо). Ця діяльність має цілеспрямований характер, який забезпечується системою управління [19].

Для ефективного управління трансформаційними процесами у системі митних органів необхідно забезпечити документальне відображення кожної зміни інформаційного потоку, який є інформаційним середовищем цього органу.

Рух інформації, що відбиває процеси змін у митному органі, утворює інформаційні потоки, враховані керівництвом для побудови та реалізації стратегічних і тактичних планів діяльності. Зазначимо, що інформаційні потоки мають різну спрямованість. З одного боку, адміністрування, що реалізовується через накази та розпорядження та доводяться до зацікавлених осіб за допомогою інформаційних систем, забезпечує оперативність і ефективність управління митним органом. З іншого – саме робота з інформаційними потоками, що переміщуються в митному органі, збагачує вироблювані управлінські рішення відповідною інформацією [23]. Як інструмент для аналізу та вивчення взаємозв'язків між інформаційними потоками в рамках діяльності організації був розроблений стандарт IDEF1. Цілями інструментів IDEF1 є дослідження і структуризація інформаційних потоків у інтересах підвищення якості управління.

На будь-якому етапі розвитку митного органу як керованої системи виникає необхідність в оцінюванні «білих плям», «чорних дірок», «вузьких місць» тощо у змінюваній інформаційній системі. Методологія IDEF1 дозволяє досить наочно та докладно відобразити всі проблемні питання, пов'язані з рухом інформаційних потоків [201].

Розглянемо можливості застосування методології IDEF1 у митному органі. Ця методологія як інструмент побудови наочної моделі інформаційної структури за принципом «як має бути» дозволяє вирішити такі завдання:

визначити зміст інформації, що характеризує діяльність митного органу та структуру його інформаційних потоків;

виявити проблеми управління митним органом, обумовлені нестачею наданої інформації;

сформувати інформаційні потоки, необхідні для підвищення ефективності управління митним органом.

Методологія IDEF1 дозволяє вивчати наявну інформацію, що характеризує різні функціональні сфери діяльності митного органу. Вона включає в розгляд не тільки апаратно-програмні комплекси та бази даних, а й інформацію про всі реальні об'єкти, що входять до складу досліджуваного митного органу: персонал, засоби ІКТ, технічні засоби митного контролю, фінансове забезпечення тощо.

Приклад IDEF0-моделі інформаційної системи управління діяльністю митних органів поданий на рис. 5.8.

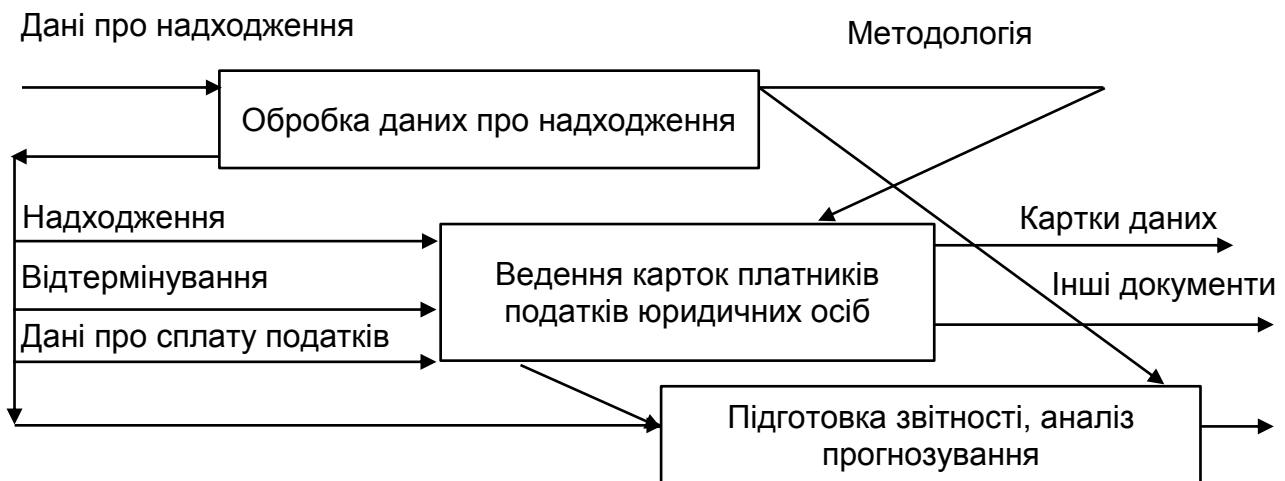


Рис. 5.8. Приклад IDEF0-моделі інформаційної системи управління діяльністю митних органів

В IDEF0 існує шість основних видів внутрішніх стрілок:

вихід – вхід;

вихід – управління;

вихід – механізм виконання;

вихід – зворотний зв'язок на управління;

вихід – зворотний зв'язок на вхід;

вихід – зворотний зв'язок на механізм.

Стрілка «вихід – вхід» застосовується, коли один з блоків повинен повністю завершити роботу перед початком роботи іншого блоку.

Стрілка «вихід – управління» відображає ситуацію переважання одного блоку над іншим, коли один блок управляє роботою іншого.

На рис. 5.9 типова діаграма IDEF0 показана разом з розташованою на її полях службовою інформацією. Службова інформація складається з добре виділених колонтитулів (заголовка та «підвалу»).

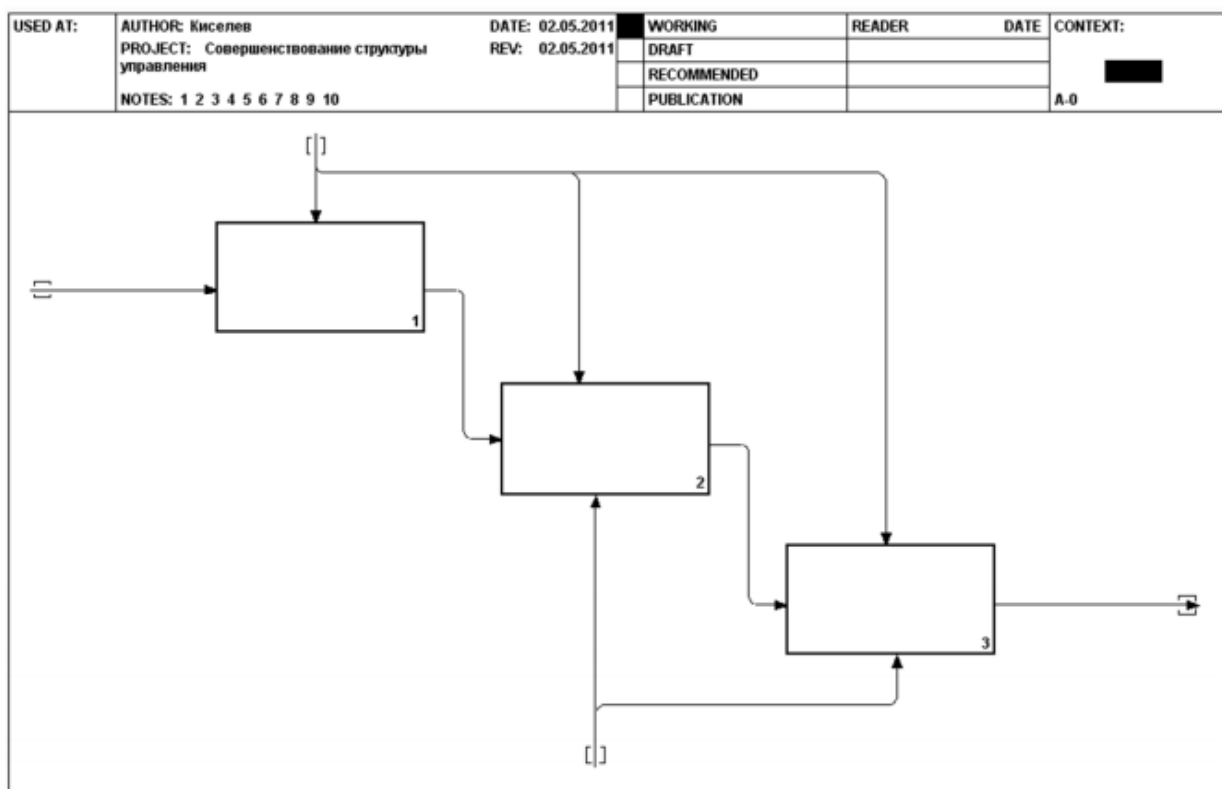


Рис. 5.9. Типова діаграма IDEF0 зі службовою інформацією [8]

Для побудови діаграм необхідно виконувати такі правила:

у складі моделі має бути присутня контекстна діаграма A-0, яка містить тільки один блок. Номер єдиного блоку на контекстній діаграмі A-0 повинен бути 0;

блоки на діаграмі повинні розташовуватися на діагоналі – від лівого верхнього кута діаграми до правого нижнього в порядку наданих номерів. Блоки на діаграмі, розташовані вгорі зліва «домінують», над блоками, розташованими внизу праворуч. «Домінування» слід розуміти як вплив, який блок надає на інші блоки діаграми;

дочірні діаграми повинні містити не менше трьох і не більше шести блоків. Ці обмеження підтримують складність діаграм на рівні, доступному для читання, розуміння і використання [29].

Оскільки митна сфера є надзвичайно складною системою і характеризується постійними потоками даних, моделі IDEF0 і IDEF1 є надзвичайно корисними, даючи можливість впорядкувати інформацію і розглянути митні ризики як частину цілісної структури.

Таким чином, згідно з Рамковими стандартами [190], основним напрямом вирішення проблем забезпечення безпеки в митній сфері є формування ефективної системи. Дієву систему слід засновувати не тільки на методах митного контролю за безпекою. Треба залучити засоби визначення, моніторингу «критичних точок», оцінювання ризиків та ефективності використання ресурсів за повним процесом здійснення зовнішньоекономічної діяльності, який включає виробника, постачальника та кінцевого споживача продукції. Доцільно вдосконалити процес імплементації та розвитку системи управління митними ризиками за допомогою координації діяльності закордонних органів митного регулювання з приводу реагування на факти порушення митних правил. Серед пріоритетних завдань удосконалення ризико-орієнтованих інструментів митного контролю є розроблення ефективного методу оцінювання ризиків. Метою цих процесів є забезпечення митної безпеки через ідентифікацію і аналіз перспективних загроз і слабких сторін. Запровадження консультацій з бізнесом може стати моделлю для міжнародної практики.

Висновки

Обґрунтовано стратегічні орієнтири податкової політики на регіональному рівні, а саме: впровадження регіональних надбавок до чинних ставок загальнодержавних податків, які надходять до місцевих бюджетів, з урахуванням потреб регіонів у фінансових ресурсах і показниками соціально-економічного розвитку регіонів; надання регіонам права щодо впровадження місцевих податків і зборів, спрямованих на задовільнення потреб регіонів у фінансових ресурсах.

Із проаналізованих підходів до визначення дефініції «податковий менеджмент» обрано системний підхід, який більш точно характеризує сутність податкового менеджменту, дозволяючи в його змістовній характеристиці визначити всі ключові ознаки поняття. За результатами проведеної систематизації в контексті цілей реалізації податкової політики найбільш доречним вважають застосування дефініції «регіон», під якою слід розуміти адміністративно та територіально визначену частину країни з характерними економіко-географічним розташуванням, природними та трудовими ресурсами, виробничою, соціально-культурною спеціалізацією і системою внутрішньодержавних і зовнішніх зв'язків.

Визначено, що на регіон, як на окрему адміністративно та територіально визначену частину країни, розповсюджуються загальні принципи та методи реалізації податкової політики держави. Водночас для досягнення ефективного результату податкова політика повинна бути диференційованою та враховувати зазначені особливості.

Запропоновано визначати регіональну податкову політику як складову системи заходів, що проводяться державою в сфері оподаткування і відображають спрямованість і ступінь державного втручання в економіку з урахуванням особливостей окремого регіону. Твердження ґрунтується на підставі аналізу підходів до тлумачення дефініції «регіональна податкова політика».

Проведено аналіз підходів до відповідності типів і моделей податкової політики, що довів оптимальність політики розумних податків, яка передбачає балансування фіскальної (середнє податкове навантаження) та регуляторної функції (пріоритетної галузі та видів діяльності). Саме цю політику доцільно застосувати в реалізації регіональної податкової політики, оскільки вона дозволяє збалансувати пріоритетні галузі та види діяльності стосовно кожного регіону країни.

Запропоновано формулювання цілей регіональної податкової політики здійснювати після визначення пріоритетів держави щодо реалізації загальної податкової політики держави та стимулювання діяльності окремих регіонів з використанням відповідного інструментарію.

Проаналізовано підходи щодо визначення напрямів державного регулювання регіону та виявлено, що вони співпадають у формулюванні стратегічних напрямів державного регулювання регіону. Водночас слід урахувати, що ці напрями та заходи залежать від обраної моделі податкової політики держави. Визначено, що найбільші можливості розвитку податкової політики, зокрема регіональної податкової, можна досягнути за рахунок упровадження довгострокових реформ.

Визначено за потрібне розроблення нової стратегії податкової політики держави з урахуванням особливостей оподаткування окремих регіонів. Запропоновано визначити пріоритети, напрями та інструменти реалізації податкової політики держави й, опираючись на них, розробляти та реалізовувати регіональну податкову політику.

Обґрунтовано інструменти податкового регулювання у ході реалізації митної політики за такими ознаками: за призначенням; за характером цілей соціально-економічного розвитку; за сферою впливу; за механізмом впливу. Завдяки цьому було встановлено, що держава в рамках митної політики стимулює імпорт деяких товарів на митну територію України; обмежує експорт товарів за межі митної території України; створює сприятливі умови для імпорту з країн, які входять до СОТ, що не сприяє розвитку вільних економічних зон в Україні.

Проаналізовано показник податкової віддачі регіонів України на основі показників податкових надходжень від регіонів, офіційних трансфертів, отриманих регіонами; фінансового результату діяльності підприємств регіонів; валової доданої вартості за регіонами; валового регіонального продукту. На основі аналізу розраховано показник середньої податкової віддачі регіонів за 2013 – 2018 рр. і доведено неспроможність регіонів самостійно впливати на соціально-економічні процеси.

Запропоновано модель оподаткування доходів фізичних осіб на основі показників соціально-економічного розвитку регіонів, яка передбачає встановлення регіональної надбавки до чинної ставки податку на доходи фізичних осіб. Запропоновано 11-рівневу шкалу ставок податку на доходи фізичних осіб, яка дозволяє враховувати рівень доходів населення

та реалізувати принцип соціальної справедливості, переклавши податкове навантаження на більш заможні верстви населення.

Виявлено, що в порівнянні з законодавством ЄС Україна недостатньо застосовує механізм стимулювання суб'єктів господарювання через установлення понижених ставок ПДВ. Тому для цілей імплементації законодавства України із законодавством ЄС необхідно ретельно проаналізувати винятки, згідно з якими країни можуть використовувати понижені та суперзнижені ставки ПДВ і за необхідності внести відповідні зміни в чинне законодавство.

Визначено, що методологічно норми законодавства України і ЄС суттєво не відрізняються, проте є певні розбіжності, які повністю можуть бути усунені тільки після того, як Україна стане повноцінним членом ЄС.

Розроблено науково-методичний підхід щодо оцінювання вірогідності ухилення підприємствами регіону від сплати податків, який базується на системі економічних індикаторів (це дозволить діагностувати потенційну схильність підприємств до порушень податкового законодавства) і, на відміну від наявних методів, виключає суб'єктивність у даному процесі, дозволяючи здійснювати моніторинг сплати податків.

Визначено наявність циклічних коливань економічного розвитку в економіці України, що зумовлюють необхідність провадження антициклічного регулювання економічних процесів у державі. Характер такого регулювання та його основні завдання для кожної зі стадій економічного циклу відрізняються. За допомогою застосування кластерного аналізу продемонстровано, що кризові явища в українській економіці на рівні регіонів розповсюджуються нерівномірно. Характер їх розповсюдження, залежно від виду кризи, може істотно відрізнятись, і не завжди наслідки економічного спаду в державі найбільше проявляються у регіонах, що традиційно демонструють найнижчі показники економічного розвитку. Тому для ефективного подолання наслідків економічної кризи необхідно враховувати регіональні особливості кожної конкретної кризи.

Запропоновано ефективний підхід до використання методів державної антициклічної політики – податкове регулювання. За допомогою його застосування здійснюється вплив на соціально-економічні процеси. Використання його інструментів повинно здійснюватися із урахуванням регіональних особливостей виникнення та протікання кризових явищ в економіці.

Розглянуто основні законодавчі акти України, що визначають митну політику та її цільові орієнтири, які передбачають функції, завдання, основні та пріоритетні напрями. Визначено взаємозв'язок між методами митного регулювання та напрямками регуляторної політики у митній сфері, сформовано перелік взаємних кроків (з адаптації законодавства й імплементаційних), які мають здійснити Україна і ЄС.

Визначено необхідність суттєвого спрощення митних процедур, зменшення витрат підприємств у здійсненні міжнародних торговельних операцій та поступове зростання обсягів товарообігу України та ЄС. Надано рекомендації щодо вдосконалення митної політики, які допоможуть в імплементації положень Угоди про асоціацію між Україною та Євросоюзом у сфері митної справи.

Розглянуто підходи до класифікації спеціальних економічних зон. Обґрунтовано, що найбільш прийнятною слід вважати класифікацію за призначенням та цілями створення, що використовується фахівцями Financial & Insurance Advisors Services (the World bank group), оскільки саме вона визначає відмінності застосовуваного інструментарію податково-митного регулювання. За результатами компаративного аналізу досвіду застосування СЕЗ на пострадянському просторі доведено, що найбільш поширеним є застосування пільг з мита, податку на прибуток і ПДВ; пільги з ПДФО, які застосовуються в розвинених країнах, досліджувана група країн не використовувала.

Визначено, що в системі нетарифного регулювання зовнішньої торгівлі України існує низка проблем, які знижують її ефективність, та визначено пріоритетні напрями їх вдосконалення. Інтеграція України до ЄС передбачає уніфікацію та врегулювання питань здійснення митної справи. Запропоновано рекомендації щодо економії витрат часу під час розмитнення товарів, зменшення розбіжностей між митними процедурами країн світу й основні напрями підвищення ефективності митного регулювання України.

Розроблено IDEF0-модель інформаційної системи управління діяльністю митних органів, що дає можливість упорядкувати інформацію і розглянути митні ризики як частину цілісної структури. Запропоновано впровадити практику консультацій з бізнесом з метою адекватного процесу оцінювання ризиків, аналізу перспектив та ідентифікації загроз, виявлення «слабких» місць, забезпечення митної безпеки.

Використана література

1. Аведян Л. Й. Напрями вдосконалення процесу управління економічним і соціальним розвитком регіону / Л. Й. Аведян // Вид. ХНЕУ. – 2012. – № 17. – С. 35–48.
2. Азаров М. Я. Все про податки. Довідник / М. Я. Азаров, В. Д. Кольга, В. А. Онищенко. – Київ : Експерт-Про, 2000. – 490 с.
3. Азрилиян А. Н. Новый экономический и юридический словарь / А. Н. Азрилиян. – Москва : Ин-т новой экономики, 2003. – 1088 с.
4. Алаев Э. Б. Социально-экономическая география : понятийно-терминологический словарь / Э. Б. Алаев. – Москва : Мысль, 1983. – С. 350.
5. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : монографія / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 304 с.
6. Артоболевский С. С. Региональное развитие в Великобритании: Послевоенный этап / С. С. Артоболевский. – Москва : РАН; Ин-т географии, 1992. – 165 с.
7. Афонцев С. Структурные характеристики предприятий и их налоговое поведение / С. Афонцев, Р. Капелюшников // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С. 46–63.
8. Базилевич В. Д. Макроекономіка / В. Д. Базилевич, К. С. Базилевич. – Київ : Знання, 2004. – 790 с.
9. Барамзін С. В. Проблеми реалізації митної політики : навч. посіб. / С. В. Барамзін. – Дніпропетровськ : Ранок, 2014. – 234 с.
10. Бережнюк І. Г. Актуальні питання теорії та практики митної справи : монографія / І. Г. Бережнюк. – Хмельницький : ДНДІМС, 2013. – 428 с.
11. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – 3-е изд. – Москва : Ин-т новой экономики, 1998. – 864 с.
12. Борисенко О. П. Зовнішньоекономічна політика держави: концепція, стратегія, механізми реалізації : монографія / О. П. Борисенко. – Донецьк : ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2012. – 402 с.
13. Бутаков Д. Д. Местные бюджеты стран – членов СЭВ / Д. Д. Бутаков. – Москва : Финансы и статистика, 1980. – 147 с.
14. Бюджетний Кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. (зі змінами та доповненнями) // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – С. 9.

15. Валігура В. А. Соціально економічне підґрунтя ефективності податкових реформ / В. А. Валігура // Вісник ТНЕУ. – 2009. – № 1. – С. 96–105.
16. Вардомский Л. Ю. Независимая Армения в поисках модели экономического развития / Л. Ю. Вардомский // Российский экономический журнал. – 2013. – № 2. – С. 54–69.
17. Василик О. Д. Бюджетна система України : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
18. Вишневський В. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта / В. Вишневський, А. Веткин // Фінанси України. – 2002. – № 1. – С. 9–15.
19. Власюк О. С. Забезпечення фінансової безпеки як пріоритет модернізації фінансової політики України / О. С. Власюк // Наукові праці НДФІ. – 2012. – № 3. – С. 33–39.
20. Войтов С. Еволюція митно-тарифного регулювання в контексті розвитку світової цивілізації / С. Войтов // Вісник Київського нац. торговельно-економічного ун-ту. – 2013. – № 2. – С. 70–84.
21. Воловик Н. П. Международная практика создания специальных экономических зон / Н. П. Воловик. – Москва : ИЭ РАН, 2016. – С. 6–33.
22. Воронова Л. К. Фінансове право України / Л. К. Воронова. – Київ : Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
23. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності : підручник / О. П. Гребельник. – Київ : Центр навчальної літератури, 2012. – 696 с.
24. Данилишин Б. М. Продуктивні сили економічних районів України / Б. М. Данилишин, Л. Г. Чернюк, О. В. Горська та ін. ; за ред. Б. М. Данилишин. – Київ : Нічлава, 2000. – 517 с.
25. Держава і ринок: філософія взаємодії : монографія / за ред. І. Й. Малого. – Київ : КНЕУ, 2005. – 358 с.
26. Державний бюджет України / С. І. Юрій, Й. М. Бескид, І. В. Плішко та ін. ; за ред. С. І. Юрія. – Тернопіль : ТОВ «ЦМДС», 1998. – 277 с.
27. Дивере М. Экономика налоговой политики / М. Дивере ; пер. с англ. М. Дивере. – Москва : ИИД «Филинь», 2001. – 328 с.
28. Дікань Л. В. Деякі аспекти оподаткування в Україні / Л. В. Дікань, Т. С. Воїнова, Є. Б. Бережний // Фінанси України. – 1999. – № 4. – С. 107–112.
29. Дікань Л. В. Податкова система : навч. посіб. / Л. В. Дікань, Т. С. Воїнова. – Харків : Вид. ХДЕУ, 2002. – 252 с.

30. Долішній М. І. Ринкові механізми регіонального управління / М. І. Долішній, О. С. Мошинець // Регіональна економіка. – 2001. – № 1. – С. 7–17.
31. Економічні та організаційно-правові аспекти оподаткування в Україні / за ред. В. Г. Федоренко. – Ірпінь : НА ДПС України, 2010. – 398 с.
32. Єгорова О. О. Спеціальні економічні зони України: результати, проблеми та перспективи / О. О. Єгорова // Наук. вісник Херсонського держ. ун-ту. Серія «Економічні науки». – 2014. – № 5 (1). – С. 168–174.
33. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко. – Київ : НАН України; Ін-т економіки та прогнозування, 2011. – 649 с.
34. Живора Г. Угода про асоціацію з ЄС: економічні наслідки для України / Г. Живора // Наук. вісник Одеського нац. екон. ун-ту. Серія «Науки: економіка, політологія, історія». – 2014. – № 8 (216). – С. 107–121.
35. Зазвонова Л. А. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / Л. А. Зазвонова, Ф. Ф. Фомин. – Киев : Европейский ун-т, 2003. – 265 с.
36. Іванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – Київ : Атика, 2006. – 920 с.
37. Івашина О. Ф. Митно-тарифне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в умовах економічної конкуренції / О. Ф. Івашина // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2010. – № 2. – С. 89–93.
38. Інститут митної вартості імпорتنих товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку : кол. монографія / за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ФОП Мельник А. А., 2017. – 430 с.
39. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Г. Ю. Саншина. – Київ : ЦУЛ, 2003. – 260 с.
40. Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России / М. Н. Карасев. – Москва : ООО «Вершина», 2004. – 224 с.
41. Карлін М. І. Податкова децентралізація в Україні: проблеми і перспективи / М. І. Карлін // Економічний форум. – 2016. – № 1. – С. 286–292.
42. Карп М. В. Налоговый менеджмент: учебник для вузов / М. В. Карп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477 с.
43. Карпова В. В. Цели и задачи создания особых экономических зон с позиций государства и бизнеса / В. В. Карпова // Особые экономические

зони. Теоретико-методологические аспекты развития : под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – С. 10–18.

44. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. Кейнс. – Москва : Экономика, 1978. – 428 с.

45. Кириленко О. П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика) / О. П. Кириленко. – Київ : НІОС, 2000. – 165 с.

46. Клебанова Т. Многомерный статистический анализ экономического развития регионов Украины / Т. Клебанова, Л. Гурьянова, Е. Сергиенко // Бизнес-информ. – 2007. – № 10 (1). – С. 86–92.

47. Коган М. В. Митна справа : навч. посіб. / М. В. Коган. – Київ : Генеза, 2017. – 134 с.

48. Коротун С. І. Економічний ризик та методи його вимірювання : конспект лекцій для студентів екон. спец. / С. І. Коротун. – Рівне : ПАРАДАЙЗ, 2006. – 102 с.

49. Косова Т. Д. Податкова віддача регіонів України: проблеми і перспективи / Т. Д. Косова, О. Ю. Тімарцев // Бізнес Інформ. – 2014. – № 4. – С. 361–365.

50. Костырко Л. А. Финансовый анализ / Л. А. Костырко. – Луганск : Изд-во ВГУ им. В. Даля, 2000. – 185 с.

51. Кугаенко А. А. Теория налогообложения / А. А. Кугаенко, М. П. Белянин. – Москва : Вузовская книга, 1999. – 344 с.

52. Кузькін Є. Ю. Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи їх розв'язання / Є. Ю. Кузькін, Я. В. Котляревський, О. В. Шишко // Фінанси України. – 2015. – № 12. – С. 63–72.

53. Кучеренко В. Р. Хвильові коливання в економіці та їх кон'юнктура / В. Р. Кучеренко // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. – 2009. – № 3. – Т. 2. – С. 20–23.

54. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций / И. И. Кучеров. – Москва : Центр ЮрИнфоР АО, 2003. – 374 с.

55. Литвак Б. Г. Разработка управленческого решения / Б. Г. Литвак. – Москва : Дело, 2002. – 392 с.

56. Литвиненко Я. В. Податкова політика: навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. – Київ : МАУП, 2003. – 224.

57. Мельник В. М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 42–50.

58. Меркулова Т. В. Налоговое поведение: институциональные аспекты анализа / Т. В. Меркулова // Научные труды ДонНТУ. – 2005. – Вып. 3. – С. 159–164.

59. Мечинський О. Теоретичні основи організації і функціонування бюджетів місцевого самоврядування в Україні / О. Мечинський // Вісник Української Академії державного управління при Президенті України. – 2000. – № 3. – С. 238–244.

60. Митний кодекс України № 92-IV від 11.07.2002 р. (із змінами внесен. згідно 19 Законів України у 2002 – 2009 рр.) // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38–39. – 27 вересня.

61. Молдован О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ : монографія / О. О. Молдован. – Київ : НІСД, 2011. – 380 с.

62. Назаренко Г. В. Адаптація швейцарського досвіду фіскальної децентралізації до економіки України / Г. В. Назаренко, А. В. Старіков // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 16. – С. 400–403.

63. Найденко О. Є. Забезпечення принципу соціальної справедливості в оподаткуванні / О. Є. Найденко, Ю. В. Григоренко // Економіка і суспільство. – 2017. – № 12. – С. 577–584.

64. Налоги : учеб. пособ. / Д. Г. Черник, М. Ю. Алексеев, О. Н. Болабонова и др. ; под ред. Д. Г. Черника. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 656 с.

65. Налоговый менеджмент : учебник / А. Г. Поршнева, Д. Г. Черник, Б. И. Замятин и др. ; под ред. А. Г. Поршнева. – Москва : ИНФРА-М, 2003. – 442 с.

66. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 559 с.

67. Настюк В. Я. Норми митного права: теорія і практика : підручник / В. Я. Настюк. – Київ : Підручники і посібники, 2014. – 378 с.

68. Новікова К. І. Митний тариф в умовах лібералізації : монографія / К. І. Новікова. – Київ : Ранок, 2018. – 247 с.

69. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – Москва : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 190 с.

70. Обзор состояния экономики и основных направлений внешне-экономической деятельности Республики Узбекистан. – Ташкент : Союз, 2016. – С. 136–157.

71. Озерчук О. В. Сутність, роль та напрями державної митної фінансової політики : монографія / О. В. Озерчук. – Ірпінь : Підручники і посібники, 2017. – 248 с.

72. Отенко І. П. Теорія управління безпекою соціальних систем : навч. посіб. / І. П. Отенко, Н. О. Москаленко, Г. Ф. Азаренков. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. – 220 с.

73. Павлов В. І. Політика регіонального розвитку в умовах ринкової трансформації (теоретико-методологічні аспекти та механізми реалізації) / В. І. Павлов. – Луцьк : Надстир'я, 2000. – 580 с.

74. Палійчук Т. В. Вплив реформи фіскальної децентралізації на місцеві бюджети України / Т. В. Палійчук // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 8. – С. 1056–1061.

75. Паніотто В. Генеральна і вибіркова сукупність. Оцінка погрішності вибірки / В. Паніотто, В. Максименко, Н. Марченко // Маркетингові дослідження в Україні. – 2006. – № 4 (17). – С.10–17.

76. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебник для вузов / В. Г. Пансков. – Москва : Международный центр финансово-экономического развития, 2004. – 576 с.

77. Пархоменко В. Проблеми місцевого самоврядування в Україні 1990-х років / В. Пархоменко. – Київ : Вид-во СП «Українська книга», 1999. – 252 с.

78. Пашко П. В. «Електронна митниця» – головний механізм гарантування митної безпеки держави / П. В. Пашко // Фінанси України. – 2012. – № 12. – С. 51–60.

79. Пашко П. В. Щодо досягнення окремих ефектів від діяльності податкової та митної служб під керівництвом міністерства фінансів / П. В. Пашко, Д. В. Пашко // Вісник АМСУ. Серія «Економіка». – № 1 (51). – 2014. – С. 5–10.

80. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Verbum sapienti – слово мудрым. Разное о деньгах / В. Петти. – Москва : Ось-89, 1997. – 112 с.

81. Пинская М. Р. Налоговое регулирование развития особых экономических зон / М. Р. Пинская. – Москва : Финакадемия, 2008. – С. 158.

82. Пігуль Н. Г. Зарубіжний досвід проведення децентралізаційних реформ / Н. Г. Пігуль, О. В. Люта // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 9. – С. 684–688.

83. Піхоцький В. Ф. Місцеві податки і збори у проєкті Податкового кодексу / В. Ф. Піхоцький // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 3. – С. 29–33.

84. Податки і збори: сучасні тенденції та перспективи / А. М. Вдовиченко, Л. О. Козоріз, А. Г. Паскалова та ін. ; за заг. ред. В. М. Мазярчука. – Київ : ФОП Лопатіна О. О., 2019. – 392 с.

85. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / за ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.

86. Поповкін В. А. Регіонально-цілісний підхід в економіці. АН України. Рада по вивченню продуктивних сил України / В. А. Поповкін. – Київ : Наукова думка, 1993. – 218 с.

87. Податковий менеджмент : підручник / А. І. Крисоватий, Ю. Б. Іванов, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – Київ : Знання, 2008. – 525 с.

88. Приймаченко Д. В. Митна політика держави та її реалізація митними органами : монографія / Д. В. Приймаченко. – Дніпропетровськ : Академія митної служби, 2006. – 332 с.

89. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? : аналіт. доп. / О. О. Молдован та ін. ; за заг. ред. Я. А. Жаліло. – Київ : НІСД, 2010. – 80 с.

90. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / за заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.

91. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин : Закон України № 79-VIII від 28.12.2014 р. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 3. – С. 272.

92. Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи : Закон України № 440-IX від 13.08.2020 р. // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2020. – № 28. – С. 188.

93. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів : Закон України № 141-IX від 02.10.2019 р. // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2019. – № 49. – С. 328.

94. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 р. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 3. – С. 18.

95. Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції : Закон України № 468/97-ВР від 17.07.1997 р. // Офіційний вісник України. – 1997. – № 41. – С. 24.

96. Продуктивні сили і регіональна економіка : зб. наук. праць за ред. С. І. Дорогунцова. – Київ : РВПС України НАН України, 1999. – 207 с.

97. Про заборону ввезення на митну територію України товарів, що походять з Російської Федерації : Постанова Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 р. № 1147 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 3. – С. 265.

98. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон : Закон України № 2673-XII від 13.10.1992 р. // Голос України. – 1992. – № 46. – С. 3–8.

99. Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року : Постанова Кабінету Міністрів від 06.08.2014 р. № 385 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 70. – С. 23.

100. Про обсяги та порядок ввезення громадянами на митну територію України лікарських засобів та спеціального дитячого харчування : постанова Кабінету Міністрів України від 23.05.2012 р. № 458 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 40. – С. 312.

101. Про ратифікацію Європейської хартії місцевого самоврядування : Закон України № 452/97-ВР від 15.07.1997 р. // Офіційний вісник України. – 1997. – № 29. – С. 8.

102. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України № 1678-VII від 16.09.2014 р. // Урядовий кур'єр. – 2014. – № 177. – С. 3–11.

103. Про режим спільного транзиту та запровадження національної електронної транзитної системи : Закон України № 78-IX від 12.09.2019 р. // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2019. – № 41. – С. 232.

104. Про систему оподаткування : Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 р. // Голос України. – 1991. – № 35. – С. 2–5.

105. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 4. – С. 8.
106. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р // Офіційний вісник України. – 2014. – № 30. – С. 18.
107. Регіональна фіскальна політика : теоретичні засади та практичні доміанти реалізації в Україні : монографія / А. І. Крисоватий, С. Д. Герчаківський, М. Р. Ібрагімов та ін. ; за ред. д-ра. екон. наук, проф. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 401 с.
108. Романовский М. В. Налоги и налогообложение / М. В. Романовский, О. О. Врублевская. – Санкт-Петербург : Питер, 2003. – 576 с.
109. Самуэльсон П. Экономикс / П. Самуэльсон, В. Нордхаус. – Москва : Вильямс, 2006. – 1360 с.
110. Симоненко В. К. Регионы Украины. Проблемы развития / В. К. Симоненко. – Київ : Наукова думка, 1997. – С. 27.
111. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика : в 10 кн. : От стагнации к стабилизации / Н. Н. Скворцов [под ред. В. П. Давыдовой]. – Київ : Вища школа, 2002. – Кн. 1. – 222 с.
112. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Москва : Соцэкгиз, 1992. – 782 с.
113. Соколовский Л. Е. Подоходный налог и экономическое поведение. Экономика и математические методы / Л. Е. Соколовский. – Москва : Просвещение, 1989. – Т. 15, вып. 4. – С. 623–632.
114. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення : монографія / А. М. Соколовська. – Київ : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
115. Социально-экономическое развитие постсоветских стран: итоги двадцатилетия / под ред. Л. Б. Вардомского. – Москва : ИЭ РАН, 2012. – 400 с.
116. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : монографія / Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 286 с.
117. Теорія і практика обліку платників податків в органах ДПС України : навч. посіб. / Р. Е. Островерха, Н. П. Сердюк, Н. М. Ясинецька та ін. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – 292 с.

118. Терещенко С. С. Основи митного законодавства України: питання теорії та практики зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / О. С. Терещенко. – Київ : Август, 2001. – 422 с.

119. Точилін В. О. Ринки реального сектора економіки України: структурно-інституціональний аналіз : навч. посіб. / В. О. Точилін, Т. О. Остащенко, О. В. Пустовойт. – Київ : Експрес, 2009. – 640 с.

120. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін. – Київ : КНЕУ, 2002. – 378 с.

121. Хансен Э. Экономические циклы и национальный доход / Э. Хансен. – Москва : Экономика, 1997. – 450 с.

122. Чайковська В. В. Розмежування методів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності: правовий аспект / В. В. Чайковська // Вісник Одеського нац. ун-ту. – 2007. – № 12. – С. 79–86.

123. Чумаченко М. Г. Регіональна політика в Україні / М. Г. Чумаченко. – Донецьк : Донбасс, 1993. – 66 с.

124. Шарый Л. Д. Безопасность предпринимательской деятельности : учебник / Л. Д. Шарый. – Москва : ВК, 2005. – 480 с.

125. Экономический анализ: ситуации, тесты, примеры, задачи, выбор оптимальных решений, финансовое прогнозирование / под ред. М. И. Баканова, А. Д. Шеремета. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 656 с.

126. Юрій С. І. Бюджетна система України / С. І. Юрій. – Київ : НІОС, 2000. – 400 с.

127. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение / Т. Ф. Юткина. – Москва : ИНФРА-М, 2003. – 576 с.

128. Ярочкин В. И. Предприниматель и безопасность / В. И. Ярочкин. – Мелитополь : Экспертное бюро, 1994. – 112 с.

129. Boyenge J.-P. S. ILO database on export processing zones / Jean-Pierre Singa Boyenge. – Geneva : International Labor Office, 2007. – 108 p.

130. Cheng F. Visual speaker authentication with random prompt texts by a dual-task CNN framework : monograph / F. Cheg. – Beijing : Changjiang, 2018. – 94 p.

131. Han W. The analysis on Chinese e-commerce tax losses based on the perspective of information asymmetry : monograph / W. Han. – Beijing : Guangxi. 2018. – 56 p.

132. Hsu V. Import cargo customs clearance process : monograph / V. Hsu. – Beijing : Guangxi, 2017. – 86 p.
133. Hughes J. Electronic commerce and international taxation : monograph / J. Hughes. – S. I., Massachusetts : MIT Press, 2016. – 56 p.
134. Kirk R. Special economic zones and economic transformation. Maximizing impact of the special economic zones program in Mozambique / R. Kirk. – S. I., Mozambique : USAID, 2015. – 76 p.
135. Kuznets S. Modern Economic Growth: Rate, Structure, and Spread / S. Kuznets. – New Haven : Yale University Press, 1966. – 336 p.
136. Laffer B. Economics of the tax revolt / Laffer B., Jan P Seymour. – New York : Harcourt Brace Jovanovich, 1979. – 138 p.
137. Loveil D. J. Herschel's dilemma in the interpretation of thermal radiation / D. J. Loveil // Isis. – 1968. – Vol. 59, No. 1. – P. 46–60.
138. Mitchell W. C. Business Cycles / W. C. Mitchell. – New York : Burt Franklin, 1970. – 610 p.
139. Ricardo D. The Principles of Political Economy and Taxation / D. Ricardo. – Mineola, New York : Dover Publications, 2004. – 300 p.
140. Smith A. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations / A. Smith ; ed. by C. J. Bullock. – New York : P. F. Collier & Son Company, 1909. – 590 p.
141. Song L. Incremental learning of latent semantics for social spam detection : monograph / L. Song. – Massachusetts : MIT Press, 2016. – 75 p.
142. Бортнікова О. Г. Інституціональний підхід до вивчення систем безпеки в теорії державного управління [Електронний ресурс] / О. Г. Бортнікова // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2012. – № 6. – Режим доступу : <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=429>.
143. Бюджет України. Статистичний збірник Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.mof.gov.ua/uk/statistichnij-zbirnik>.
144. Деякі питання реформи місцевого самоврядування : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 09.09.2010 р. № 1910-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1910-2010-%D1%80>.
145. Дорожня карта приєднання України до спільної транзитної процедури ЄС/ ЄАВТ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/naglyadova-rada/dorojnya-karta-priednannya-ukraini-do-s>.

146. Європейська хартія місцевого самоврядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://conventions.coe.int/Treaty/EN/Treaties/PDF/Ukrainian/122-Ukrainian.pdf>.

147. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програма економічних реформ на 2010 – 2014 роки. Комітет з економічних реформ при Президентові України. – 2013. – 87 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/128/2013#Text>.

148. Казюк Я. А. Джерела доходів місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / Я. А. Казюк, В. Т. Венцель, І. В. Герасимчук. – 2019. – Режим доступу : <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/369/2019.pdf>.

149. Компендіум з управління ризиками Всесвітньої митної організації : Розпорядження КМУ від 27.12.2017 р. № 978-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80#Text>.

150. Конституція України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – Ст. 141 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр.

151. Концепція створення, упровадження і розвитку системи аналізу й управління ризиками : Наказ ДМС України від 27.05.2005 р. № 435 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ips.ligazakon.net/document/view/mk050527?ed=2006_03_30.

152. Крымские налоговики выявили более 80 схем уклонения от уплаты налогов [Електронний ресурс] // Комментарии COMMENTS.UA. – Режим доступу : <http://crimea.comments.ua/news/2011/07/22/17561.html>.

153. Майданевич Ю. П. Свободные (специальные) экономические зоны Украины [Электронный ресурс] / Ю. П. Майданевич, В. В. Касянчик // Проблемы материальной культуры. Серия «Экономические науки». – Режим доступу : <http://dspace.nbuv.gov.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/55831/11-Maydanevich.pdf?sequence=1>.

154. Митна статистика : ДФС служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/mytna_statystyka.

155. Новікова К. І. Світовий досвід митно-тарифного регулювання та можливості його застосування в Україні / К. І. Новікова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=13564>.

156. Обзор делового климата, льгот инвесторам, свободных экономических зон, промышленных и научно-технических парков государств –

участников СНГ [Электронный ресурс] // Исполнительный комитет СНГ. – 2012. – Режим доступа : <http://www.cis.minsk.by/news.php?id=747>.

157. Обличчям до людей : Концепція реформування діяльності митної служби України № n0019342-10 від 29.10.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0019342-10#Text>.

158. Обмежувальні заходи щодо імпорту товарів в Україну (антидемпінгові, компенсаційні та спеціальні заходи) // Офіційний сайт Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=2d92511f-c6fa-468a-97f3-bc353742db15&title=ZakhistInteresivNatsionalnikhTovarovirobnikivNaVnutrishnomuRinku>.

159. О зонах свободного предпринимательства : Закон Республики Молдова № 440 от 27.07.2001 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=312827&lang=2>.

160. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні : дис. ... канд. екон. наук спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси та кредит» [Електронний ресурс] / О. І. Оксенюк. – Львів : Львівський нац. ун-т ім. Івана Франка, 2015. – 24 с. Режим доступу : http://docplayer.net/66797657-Ministerstvo-osviti-i-nauki-ukrayini-lvivskiy-nacionalniy-universitet-imeni-ivana-franka-oksenyuk-oksana-igorivna.html#show_full_text.

161. О применении налогов в свободных портах и специальных экономических зонах : Закон Латвийской Республики от 10.08.2001 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.baltikon.lv/?object_id=397.

162. О свободных индустриальных зонах : Закон Грузии № 5175-вс от 03.07.2007 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.matsne.gov.ge/ka/document/download/21994/6/ru/pdf>.

163. О свободных экономических зонах в Кыргызской Республике : Закон Кыргызской Республики № 6 от 11.01.2014 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/205226/10?cl=ru-ru&mode=tekst>.

164. О свободных экономических зонах : Закон Литовской Республики №I-976 от 28.06.1995 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ved.gov.ru/rus_export/partners_search/torg_exp/?action=show-product&id=3281.

165. О свободных экономических зонах : Закон Республики Армения № ЗР-193 от 18.07.2011 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=4250&lang=rus>.

166. О свободных экономических зонах : Закон Республики Таджикистан № 700 от 25.02.2011 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ved.gov.ru/exportcountries/tj/about_tj/laws_ved_tj/special_area_tj.

167. Особые экономические зоны Латвии [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.petrovs.lv/special%20free%20economical%20zones%20in%20Latvia>.

168. О Совете регионов : Указ Президента Украины № 533/2010 от 09.04.2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.president.gov.ua/ru/documents/10849.html>.

169. О специальных экономических зонах в Республике Казахстан : Закон Республики Казахстан № 469-IV ЗРК от 21.07.2011 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31038117.

170. О специальных экономических зонах : Закон Азербайджанской Республики № 791-IIIQ от 14.04.2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ved.gov.ru/exportcountries/az/about_az/laws_ved_az/special_area_az.

171. Офіційний сайт Державної служби статистики. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

172. Патицька Х. О. Фінансова децентралізація як основа формування самодостатніх територіальних громад [Електронний ресурс] / Х. О. Патицька // Ефективна економіка. – 2015. – № 10. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4412>.

173. Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20101202#Text>.

174. Порядок здійснення аналізу й оцінювання ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній системі України : Наказ МФУ від 31.07.2015 р. № 684 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1021-15#Text>.

175. Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законів України щодо запровадження механізму «єдиного вікна» та оптимізації здійснення контрольних процедур при переміщенні товарів через митний кордон України : Закон України № 2530-VIII від 07.02.2019 р.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2530-19#Text>.

176. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо захисту прав інтелектуальної власності під час переміщення товарів через митний кордон України» на виконання ст. 84, 250 і Додатка XV «Наближення митного законодавства до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС : Закон України № 202-IX від 17.10.2019 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/202-IX#Text>.

177. Програма економічних реформ на 2010 – 2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : Закон України № 128/2013 від 02.06.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ips.ligazakon.net/document/MUS14838>.

178. Про затвердження Концепції створення, впровадження і розвитку системи аналізу та керування ризиками та Положення про систему аналізу й селекції факторів ризику при визначенні окремих форм митного контролю : Наказ ДМС України від 27.05.2005 р. № 435 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0435342-05>.

179. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання : Наказ ДПА України від 28.03.2008 р. № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI8886.html.

180. Про затвердження плану заходів щодо реалізації Концепції реформи місцевого самоврядування : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 02.12.2009 р. № 1456-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kmu.gov.ua/npas/243191585>.

181. Про Митний тариф України : Закон України № 674-IX від 04.06.2020 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#Text>.

182. Про поглиблення взаємодії місцевих органів виконавчої влади та асоціацій органів місцевого самоврядування : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.09.2010 р. № 1797-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1797-2010-%D1%80>.

183. Про податок на добавлену вартість : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text> 25.

184. Про податок на додану вартість : Закон України № 168/97-ВР від 03.04.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text>.

185. Про приєднання до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур : Закон України № 995_643 від 05.03.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643#Text.

186. Про приєднання України до Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження : Закон України № 2187-VIII від 08.11.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2187-19#Text>.

187. Про схвалення Концепції створення багатофункціональної комплексної системи «Електронна митниця» : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.09.08 р. № 1236-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1236-2008-p>.

188. Про схвалення проекту Рішення Підкомітету Україна – ЄС з питань митного співробітництва стосовно заміни Протоколу I «Щодо визначення концепції «походження товарів» і методів адміністративного співробітництва : Розпорядження КМУ від 12.09.2018 р. № 642-2018-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/642-2018-%D1%80#Text>.

189. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України : Постанова КМУ від 18.12.2018 р. № 1200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-utvorennya-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhbi-ukrayini-ta-derzhavnoyi-mitnoyi-sluzhbi-ukrayini>.

190. Рамкові стандарти забезпечення безпеки та спрощення процедур міжнародної торгівлі Всесвітньої митної організації від 01.06.2005 р. № 976_003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/976_003#Text.

191. Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради від 09.10.2013 р. про встановлення Митного кодексу Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_009-13#Text.

192. Регулирование особых экономических зон в Туркменистане [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ved.gov.ru/export-countries/tm/about_tm/laws_ved_tm/special_area_tm.

193. Режим спільного транзиту : Закон України № 1230 від 17.10.2019 р. [Електронний ресурс] // Офіційно про податки. – 2019. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100015047-zmini-u-mitnomu-kodeksi-na-zakhist-prav-intelektualnoyi-vlasnosti>.

194. Свободные индустриальные зоны Грузии [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.investinggeorgia.org/ru/keysectors/access-to-finance/government-incentives/free-industrial-zones1.page>.

195. Свободные экономические зоны в Эстонии [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://catalog.fmb.ru/estonia2014-9.shtml>.

196. Свободные экономические зоны Республики Молдова и преимущества, предоставляемые ими [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.furtunalawyers.com/svobodnyie-ekonomicheskie-zonyi-respub>.

197. Сидоренко Н. Культура державного управління в контексті професіоналізації державних службовців [Електронний ресурс] / Н. Сидоренко // Національна академія державного управління при Президентові України. Дніпропетровський регіональний ін-т державного управління. – 2010. – С. 65–71. – Режим доступу : [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2010/2010_01\(4\)/10snpds.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2010/2010_01(4)/10snpds.pdf).

198. Состояние и перспективы развития свободных экономических зон в Республике Узбекистан : аналитический доклад [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ifmr.uz/wp-content/uploads/.pdf>.

199. Ставки вивізного мита // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/mitne-oformlennya/subektam-zed/stavki-vviznogo-ta-viviznogo-mita/vivizne-mito/vvizne-mito>.

200. Сторожук В. Застосування ставок ввізного мита згідно з Митним тарифом України [Електронний ресурс] / В. Сторожук // Вісник офіційно про податки. – 2016. – № 24. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/90009959>.

201. Стратегія розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 р. : Розпорядження КМУ від 27.12.2017 р. № 978-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80#n10>.

202. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств

от 27.11.2009 г. № 17) в ред. от 16.04.2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890.

203. Топовалов М. Зниження мита на авто з ЄС: чи подешевшають іномарки [Електронний ресурс] / М. Топовалов // Економічна правда. – 2017. – Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/news/2017/12/5/631868>.

204. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

205. Угода про асоціацію України з ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org>.

206. Угода про зону вільної торгівлі між Україною та ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org>.

207. Угода про спрощення процедур торгівлі СОТ : Ратифікація № 981_053 від 04.11.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_053#Text.

208. Annual report 2017 – 2018 [Electronic resource]. – Access mode : http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/media/annual-reports/annual-report-2017_2018.pdf.

209. Connecting to Compete 2018. Trade Logistics in the Global Economy. The Logistics Performance Index and Its Indicators [Electronic resource]. – Access mode : <http://documents.worldbank.org/curated/en/576061531492034646/pdf/128355-WP-P164390-PUBLIC-LPIfullreportwithcover.pdf>.

210. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [Electronic resource]. – Access mode : <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

211. Council implementing regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 [Electronic resource]. – Access mode : <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:EN:PDF>.

212. Economic zones in the ASEAN [Electronic resource]. – Access mode : https://www.unido.org/fileadmin/user_media_upgrade/Resources/Publications/UCO_Viet_Nam_Study_FINAL.pdf.

213. Existing EU legal framework [Electronic resource]. – Access mode : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/existing-eu-legal-framework_en.

214. Income taxes abroad [Electronic resource]. – Access mode : https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_en.htm.

215. Invest in Kazakhstan [Electronic resource]. – Access mode : <http://invest.gov.kz/uploads/files/2016/01/26/ekonomicheskij-zony-respubliki-kazahstan-2013.pdf>.

216. Le T. M. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues [Electronic resource] / T. M. Le. – Washington D.C. – 2003. – P. 11. – Access mode : <https://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/TuanPaper.pdf>.

217. Shannon Chamber [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.shannonchamber.ie/about/about-shannon/shannon-for-business/shannon-free-zone>.

218. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 [Electronic resource]. – Access mode : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:31977L0388>.

219. Special economic zones: performance, lessons learned, and implications for zone development [Electronic resource]. – Access mode : <http://documents.worldbank.org/curated/en/343901468330977533/pdf/458690WP0Box331s0April200801PUBLIC1.pdf>.

220. Special Economic Zones: Progress, Emerging Challenges, and Future Directions [Electronic resource]. – Access mode : https://books.google.com.ua/books?hl=uk&lr=&id=RTsJkoPMueAC&oi=fnd&pg=PR5&dq=Special+Economic+Zones:+Progress,+Emerging+Challenges,+and+Future+Directions&ots=dFeJVdv8ol&sig=dc4uQKXO23XyUUgN1Os6yimJS2o&redir_esc=y#v=onepage&q=Special%20Economic%20Zones%3A%20Progress%2C%20Emerging%20Challenges%2C%20and%20Future%20Directions&f=false pdf.

221. Taxation and Customs Union [Electronic resource]. – Access mode : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

222. Taxation Trends in the European Union. – 2019 [Electronic resource]. – Access mode : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2019.pdf.

223. The Complete WorldWide Tax & Finance Site (2019) [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.worldwide-tax.com>.

224. The Global Enabling Trade Report 2016 / World economic forum [Electronic resource]. – Access mode : <http://reports.weforum.org/global-enabling-tradereport-2016/economy-profiles/#economy=UKR> WCO.

Зміст

Вступ	3
Розділ 1. Особливості формування та реалізації регіональної податкової політики України в сучасних умовах	7
1.1. Податково-бюджетна політика в системі засобів державного регулювання регіонального розвитку	7
1.2. Стратегічні орієнтири податкової політики в регіональному розвитку	17
1.3. Податкова політика та її вплив на економічне зростання регіонів	32
Розділ 2. Митна політика України в контексті інтеграційних трансформацій	41
2.1. Напрями розвитку регіональної митно-податкової політики	41
2.2. Основні проблеми формування митної політики в регіонах України	51
2.3. Обґрунтування інструментів податкового регулювання в реалізації митної політики	57
2.4. Орієнтири національної митної політики в умовах торгово-економічної інтеграції	70
Розділ 3. Аналіз регулятивного впливу податкової політики на реальний сектор економіки	85
3.1. Аналіз податкової віддачі регіонів України	85
3.2. Обґрунтування диференціації ставок податку на доходи фізичних осіб з урахуванням показників регіонального розвитку	95
3.3. Відповідність сучасної практики справляння ПДВ в Україні умовам Європейського Союзу	107
3.4. Запобігання ухиленню від сплати податків у процесі забезпечення регіонального розвитку	123
3.5. Вплив циклічних коливань економічного розвитку на оподаткування в регіонах України	136
Розділ 4. Орієнтири національної митної політики в умовах торгово-економічної інтеграції. Особливості регулювання зовнішньоекономічної діяльності в регіонах України	155
4.1. Аналіз експортно-імпоротної діяльності регіонів України	155

4.2. Особливості митно-податкової політики в умовах функціонування спеціальних економічних зон різних типів	167
4.3. Оцінювання тенденцій розвитку митної політики України: міжнародний та національний виміри	176
Розділ 5. Удосконалення економічних механізмів реалізації ефективної митно-податкової політики	185
5.1. Удосконалення митної політики в контексті інтеграційних трансформацій	185
5.2. Управління тарифним і нетарифним регулюванням у контексті реалізації державної митної політики	196
5.3. Формування системи управління ризиками в митному адмініструванні та контролі	211
Висновки	223
Використана література	227

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Тищенко Вікторія Федорівна
Найденко Олексій Євгенович
Карпова Влада Вікторівна та ін.

РЕГІОНАЛЬНІ АСПЕКТИ МИТНО-ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Монографія

*За загальною редакцією
д-ра екон. наук, професора Ю. Б. Іванова*

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Відповідальний за видання *В. Ф. Тищенко*

Відповідальний редактор *О. С. Вяткіна*

Редактор *Н. І. Ганцевич*

Коректор *Н. І. Ганцевич*

План 2020 р. Поз. № 4-ЕНВ. Обсяг 248 с.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.*