

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-30>

УДК 339.9:336.221

## ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ

## FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY AND FEATURES OF ITS TAXATION: THEORETICAL ASPECTS

**Юр'єва Поліна Борисівна**

кандидат економічних наук, доцент,  
Державний податковий університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8067-3066>

**Микитенко Тетяна Владиславівна**

кандидат економічних наук, доцент,  
Державний податковий університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9479-2517>

**Iurieva Polina, Mykytenko Tatiana**  
State Tax University

Стаття присвячена систематизації теоретико-методичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення чинної практики оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. У статті окреслено особливості зовнішньоекономічної діяльності та охарактеризовано комплекс її ознак та складових елементів. Розглянуто оцінку стану та тенденцій розвитку зовнішньоторговельної діяльності на підставі системи статистичних та розрахункових показників. Досліджено теоретичні основи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Проведено аналіз адміністрування митних платежів, який дозволив забезпечити повне охоплення чинників впливу на їх справляння. Визначено відмінності оподаткування зовнішньої та внутрішньої економічної діяльності, особливості оподаткування за країнами. Визначено принципові підходи до застосування податкових інструментів у зовнішньоекономічній діяльності: вільної торгівлі та державного втручання у зовнішній товарообіг та їх практичну реалізацію. Досліджено проблему подвійного оподаткування та шляхи її вирішення.

**Ключові слова:** зовнішньоекономічна діяльність, зовнішньоторговельна діяльність, оподаткування, митні платежі, подвійне оподаткування.

The article is devoted to the systematization of theoretical and methodological foundations and the development of practical recommendations for improving the current practice of taxation of foreign economic activity. This article lists the main foreign and domestic scientists who have formed a theoretical basis for understanding the problems associated with the taxation of foreign economic activity. The features of foreign economic activity are outlined and the complex of its features and constituent elements is characterized. An assessment of the state and trends in the development of foreign trade activity on the basis of a system of statistical and calculated indicators is considered. The analysis of the state of foreign economic activity of Ukraine was carried out, problems were identified and the influence of the state on development through a system of taxes, fees and other obligatory payments was determined. The theoretical foundations of taxation of foreign economic activity are studied: the essence, types, rates, object and taxable base, subjects (legal entities and individuals), the procedure for paying taxes due to the implementation of various types of economic relations between business entities of different nationality. An analysis of the administration of customs payments was carried out, which made it possible to provide a full coverage of the factors influencing their collection, in particular, the efficiency of the customs authorities, changes in tax and customs legislation, the volume of export-import operations and general indicators of economic activity in the state. Differences in the taxation of foreign and domestic economic activities, features of taxation by country, type of activity of each individual country are determined. Proposals on the planning of the tax burden have been developed. The fundamental approaches to the use of tax instruments in foreign economic activity are determined: free trade and state intervention in foreign trade and their practical implementation. The problem of double taxation and ways of its solution are investigated. Based on the material worked out, conclusions and proposals are formulated and presented.

**Keywords:** foreign economic activity, foreign trade activity, taxation, customs payments, double taxation.

**Постановка проблеми.** Нині світова економіка увійшла у якісно нову фазу розвитку інтернаціоналізації, регіоналізації та інтеграції господарської діяльності, відбувається прогресуюча глобалізація міжнародних відносин. Характерною рисою глобалізації світової економіки є гармонізація та уніфікації національних податкових та митних систем з метою реалізації податкової та митно-тарифної політики, яка б стала приваблива для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, інвесторів та одночасно забезпечувала фінансові потреби національних бюджетів.

Внаслідок поглиблення глобалізації все більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності прагнуть зміцнити або зайняти домінуючу позицію на світових товарних ринках, спрямовуючи значні фінансові ресурси за кордон. Тому чимало держав намагаються скоординувати податкову та митну системи таким чином, щоб створити привабливі умови для нарощення експортної зовнішньоекономічної діяльності та забезпечити іноземним інвестиціям режим найбільшого сприяння. Значний науковий та практичний інтерес також становлять питання оптимізації податкового тягаря на суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також усунення міжнародного подвійного оподаткування та повнішого дотримання у сфері митного оподаткування принципів, які вироблені податковою теорією та використані при формуванні вітчизняної податкової системи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичне підґрунтя до розуміння проблем пов'язаних з оподаткуванням зовнішньоекономічної діяльності досліджували у працях відомі закордонні економісти-науковці: Д. Кейнс, Д. Рікардо, А. Сміт, А. Файоль, Б. Олін, Дж. Мілль, М. Познер, П. Кругман, С. Ліндер та інші. Різноманітні аспекти оподаткування зовнішньоекономічних операцій розкрито у працях українських науковців: В. Андрущенко, І. Бережнюка, А. Войцещука, О. Гребельника, Ю. Іванова, А. Крисоватого, С. Кваші, А. Філіпенка, В. Федосова та інших.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Серед як класичних і сучасних досліджень вплив оподаткування на розвиток зовнішньоекономічної діяльності не достатньо розглядається. У цьому контексті актуальним залишається здійснення поглибленого наукового пошуку у напрямку розвитку системи оподаткування зовнішньоекономічних операцій в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності та інтеграції України у світову економічну спільноту.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є теоретичні узагальнення сутнісних характеристик зовнішньоекономічної діяльності та визначення особливостей її оподаткування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зовнішньоекономічна діяльність (далі – ЗЕД) є рушійним важелем забезпечення підприємств міжнародними замовленнями та клієнтами, що здатний задовольнити постійно зростаючу потребу у збільшенні економічної вигоди.

Згідно зі статтею 377 Господарського кодексу України, «зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном та/або робочою силою» [1]. У статті 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» це поняття окреслене як «діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами» [2]. Відтак, особливостями віднесення операцій до сфери зовнішньоекономічної діяльності є здійснення таких операцій при перетині майна та /або робочої сили митного кордону України, та взаємовідносини між іноземними суб'єктами та суб'єктами господарювання України. Будь-які взаємовідносини будуються в процесі здійснення між суб'єктами операцій, які взаємовигідні та формують відповідну сферу їх діяльності [3]. Як економічна категорія зовнішньоекономічна діяльність, на нашу думку, це вид господарської діяльності суб'єкта господарювання, яка юридично пов'язана з іноземним суб'єктом (суб'єктами), що здійснюється за межами за межами або в межах національного митного простору, та спрямована на отримання економічної вигоди за допомогою поєднання факторів виробництва в процесі розробки та реалізації програми виходу на зовнішні ринки та проведення на них виробничої, збутової, інвестиційної, кредитної та іншої діяльності, результати якої призначені для реалізації на закордонному ринку. На додаток, в економічній літературі зовнішньоекономічну діяльність відносять до традиційних функцій держави. У сучасних умовах зовнішньоекономічна діяльність держави є системою соціально-економічних відносин, що складаються при обміні ресурсами всіх видів між державами

та її суб'єктами господарювання, що виходять за межі однієї країни та регулюються як на державному, так і на наддержавному рівнях. Соціально-економічні відносини включають всі аспекти соціально-економічного життя держави – виробництво, торгівлю, інвестиційну сферу, фінанси, науково-технічне співробітництво, освіту, культуру тощо.

Виходячи з вище сказаного, зовнішньоекономічну діяльність можна охарактеризувати комплексом загальних та специфічних ознак. До перших належать ознаки, які вирізняють господарську діяльність з поміж інших видів суспільної діяльності, а це – ініціативність, цілеспрямованість, самостійність, відповідальність, ризикованість. Іншу з групу формують ознаки, за якими ЗЕД відрізняють від господарської діяльності, зокрема, до них можна віднести:

– суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності є національні та іноземні суб'єкти господарської діяльності;

– здійснення як на території національного митного простору, так і за її межами, як з перетином митного кордону, так і без такого перетину;

– здійснення в торговельній (обмін товарами, роботами, послугами), інвестиційній, валютно-фінансовій, виробничо-промисловій, науково-технічній та культурно-освітній сферах;

– побудова на підприємницьких та/або непідприємницьких взаємовідносинах між її суб'єктами й має на меті отримання економічної вигоди та/або досягнення соціального ефекту;

– врегулювання нормами національного законодавства країн походження її суб'єктів, нормами національного законодавства країн, в яких провадиться зовнішньоекономічна діяльність, а також нормами міжнародного публічного та приватного права.

Слід зауважити, що ЗЕД – це складна соціально-економічна система зі своєю внутрішньою будовою різних співзалежних елементів. Своєю чергою ці елементи мають зовнішні зв'язки та взаємодії різної інтенсивності, що перебувають в постійному русі та розвитку. Традиційно виділяють дві підсистеми (складові) ЗЕД: зовнішньоторговельну та міжнародну виробничо-інвестиційну діяльність.

Базовою складовою зовнішньоекономічної діяльності в Україні є зовнішня торгівля. Оцінити стан та тенденції розвитку зовнішньоторговельної діяльності можна за допомогою системи статистичних та розрахункових показників, які, на нашу думку, доцільно об'єднати у п'ять груп, а саме:

1) показники, що характеризують масштаби зовнішньоторговельної діяльності країни;

2) показники, що характеризують структуру зовнішньоторговельної діяльності країни;

3) показники, що характеризують рівень залучення країни у глобальну торговельну систему;

4) показники, що характеризують зовнішньоторговельну безпеку країни;

5) показники, що засвідчують результати від здійснення зовнішньоторговельної діяльності [4].

Україна фактично включилась у зовнішньоторговельні зв'язки із набуттям у 1991 р. незалежності. Цей процес відбувався у не однозначних умовах. З одного боку, для ефективного входження на світові товарні ринки Україна мала ряд потенційних переваг, зокрема: вигідне географічне положення, розгалужена транспортна інфраструктура рухомого складу, багаті природні ресурси, сприятливі природно-кліматичні умови, досить кваліфікована та дешева робоча сила, значний потенціал у міжнародній спеціалізації в галузях АПК, ракетобудування тощо. А з іншого боку, скористатись цими перевагами було вкрай важко, через ряд обставин, як: високий рівень конкуренції на світових товарних ринках, слабке та нераціональне залучення країни до системи міжнародного поділу праці, висока ресурсомісткість виробництва; не адаптованість вітчизняного законодавства як до європейського, так і до міжнародного; недостатність фінансових ресурсів та залежність від міжнародних фінансових організацій; наявність бюрократичних перешкод, корупованість державних службовців; внутрішня політична нестабільність тощо. Як наслідок, Україна спромоглась закріпитись лише на нижчому рівні світових товарних ринків – ринку мінерально-сировинних товарів та здобула статус транзитивної країни у міжнародній торгівлі послугами.

Дані офіційної статистики (табл. 1), свідчать, що обсяги операцій України на світових товарних ринках у 2021 р. склали 160 125 млн дол США, що на 48,7% більше ніж у 2017 році. Обсяговий приріст характерний як для операцій з торгівлі товарами, так із торгівлі послугами. Але обсяги торгівлі товарами вищі, ніж за послугами. Якщо, розглядати товаропотоки в розрізі напрямів руху (експорт, імпорт), то прослідковується, той самий тренд – нарощення обсягів торгівлі. Водночас можна спостерігати інший тренд негативного характеру – обсяги імпорту това-

Таблиця 1

## Основні показники зовнішньоторговельної діяльності України

Показник	2017	2018	2019	2020	2021	Абсолютне відхилення, +/-
Зовнішньоторговельне сальдо, млн дол США, в.ч. <sup>1</sup> :	-2501,1	-6212,8	-3689,1	-677,8	676,4	-1824,7
За товарами	-6342,5	-9852,6	-10745,6	-5144,3	-4727,5	1615,0
За послугами	5238,2	5329,1	8686,7	5808,7	5563,1	324,9
Зовнішньоторговельний оборот, млн дол США, в т.ч. <sup>1</sup> :	107660	120775	131790	119414	160125	52465
За товарами	92871,9	104523	110855	103528	140906	48034,2
За послугами	16190,4	17946,7	22571,1	17233,7	20750	4559,5
Обсяги експорту, млн дол США, в т.ч. <sup>1</sup> :	52579,5	57280,9	64050,3	59367,9	79724,3	28666,2
За товарами	43264,7	47335,0	50054,6	49191,8	68089,3	24824,6
За послугами	10714,3	11637,9	15628,9	11521,2	13156,4	2442,1
Обсяги імпорту, млн дол США, в т.ч. <sup>1</sup> :	55080,6	63493,7	67739,4	60045,7	80400,7	25320,1
За товарами	49607,2	57187,6	60800,2	54336,1	72816,8	23209,6
За послугами	5476,1	6308,8	6942,2	5712,5	7593,3	2117,2
Коефіцієнт покриття експортом імпорту	0,95	0,90	0,95	0,99	0,99	0,04

<sup>1</sup> Для уникнення подвійного обліку загальні обсяги товарів та послуг розраховані за формулою: усього (товари і послуги) = товари + послуги – вартість послуг для переробки товарів з метою реалізації за кордоном.

*Джерело: складено та розраховано автором за даними [6; 7; 8]*

рів, перевищують обсяги експорту товарів, що вказує на імпортозалежність національної економіки. Натомість у зовнішній торгівлі послугами профіцит – експорт перевищує імпорт. І це слугує своєрідним компенсатором викривлень у зовнішній торгівлі товарами. Вищезазначений напрям залежить від недосконалої структури конкурентних переваг національної економіки, що призводить до проблем цінових факторів та порівняльних переваг у вартості людських та природних ресурсів [5]. На жаль, треба констатувати той факт, що участь України є не ефективною, на що вказує від'ємне зовнішньоторговельне сальдо, яке формується з року в рік, але з різною динамікою – спадаючи або зростаючи. Підтвердженням цього факту є значення коефіцієнта покриття експортом імпорту, що нижче за граничне значення, тобто 1. Однак, слід також зазначити, що у 2021 р. значення вище зазначених показників ефективності зовнішньої торгівлі суттєво покращились.

Вплив держави на розвиток зовнішньоекономічної діяльності здійснюється через сукупність форм, методів та інструментів, які застосовуються державними органами й службами щодо економічних відносин, які виникають між суб'єктами господарювання всередині кра-

їни та за її межами. Такий вплив здійснюється через систему податків та інших обов'язкових платежів із зовнішньоекономічної діяльності (її оподаткування), які мають за мету створення умови господарювання, які б забезпечили максимальну ефективність функціонування конкурентного середовища в національній економіці.

Під оподаткуванням ЗЕД, на нашу думку, слід розуміти законодавчо врегульований процес встановлення та адміністрування податків у державі, шляхом визначення їх видів, ставок, об'єктів та бази оподаткування, суб'єктів (юридичних і фізичних осіб платників цих податків), а також порядок сплати податків внаслідок провадження різних видів економічних відносин між суб'єктами господарювання різної державної належності.

Об'єктом оподаткування у зовнішньоекономічній діяльності можуть бути угода, торговельна операція, позичкова угода, імпорт або експорт товару (коли податок визначається з валової суми), дохід, отриманий від угоди (причому податок зазвичай встановлюється як частка чистого доходу (прибутку) від цієї угоди), або майно (капітал), що використовується у торговельному обороті.

Податки – ефективний засіб державного регулювання у сфері зовнішньоекономічної

діяльності, і, в першу чергу, її торгово-виробничої складової. Вони безпосередньо зачіпають ціни на зовнішньоторговельні товари та опосередковано впливають на обсяги зовнішньої торгівлі й таким чином важливі при розробці макроекономічної політики держави. Крім того, зміна тарифних заходів може впливати на державні фінанси, оскільки податки на зовнішньоекономічну діяльність можуть бути важливим джерелом національних доходів.

З історії економічної думки відомо, що історично першим податком із ЗЕД було мито. Нині основні податкові інструменти регулювання ЗЕД включають: мито, митні збори, податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів та акцизний податок із ввезених на митну територію України товарів. Митні платежі не є однорідними та суттєво відрізняються за напрямками здійснення регулюючого впливу, сферою застосування цілями та механізмом дії тощо. Вищезазначені платежі є загальнодержавними податками та зараховуються до Державного бюджету України. Правила оподаткування митом при переміщенні митного кордону України визначено Митним кодексом, акцизного податку та ПДВ – Податковим кодексом.

Одним з ключових показників ефективності системи оподаткування ЗЕД є обсяги їх надходження до державного бюджету. Їх аналіз забезпечує повне охоплення усіх чинників впливу, зокрема, ефективності роботи митних органів, змін у податковому та митному

законодавстві, обсягів експортно-імпорتنних операцій та загальних показників економічної активності у державі.

Дослідження обсягів надходжень митних платежів у період 2017–2021 рр. (табл. 2) дозволяє зробити висновок, що у структурі митних платежів до державного бюджету митні платежі стабільно складають понад 1/3 доходів. Водночас впродовж аналізованого періоду основну вагу стабільно займає ПДВ з ввезених на митну територію України товарів (25,74 – 31,83%), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (5,14-6,14%), 2,81-3,01% – ввізне мито та близько 0,02-0,1% – вивізне мито.

У зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України податкові доходи зведеного бюджету не зросли, а скоротились на 24% або ж на 30,4 млрд грн до 94,4 млрд грн. Найбільше впали податки з імпорتنних товарів: імпорتنний ПДВ становив всього 22% від показника березня 2021 року або ж 7 млрд грн. Імпорتنний акцизний податок – 20% або ж 1,5 млрд грн. Ввізне мито – 12% або ж 0,4 млрд грн.

У сучасних умовах основним завданням удосконалення системи оподаткування митних платежів є гармонізація митного законодавства України до норм і правил фіскальної системи країн-членів Європейського Союзу.

Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності відрізняється від оподаткування господарських операцій в середині країни, а саме:

Таблиця 2

**Структура митних платежів та їх питома вага  
у складі доходів державного бюджету, млн грн**

Найменування	2017	2018	2019	2020	2021
ВВП номінальний	2982920	3558706	3974564	4194102	5459574
Доходи державного бюджету	793265,0	928108,3	998278,9	1076016,7	1296852,9
Податок на додану вартість з імпорتنних товарів	250530,2	295377,3	28976,04	274113,5	380714,4
Питома вага в доходах державного бюджету, %	31,58	31,83	29,03	25,74	29,36
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	41989,7	47708,6	53460,8	57846,9	79592,8
Питома вага в доходах державного бюджету, %	5,29	5,14	5,36	5,38	6,14
Ввізне мито	23898,4	26560,4	29855,4	30203,2	36854,9
Питома вага в доходах державного бюджету, %	3,01	2,86	2,99	2,81	2,84
Вивізне мито	643,5	516,2	230,6	257,3	1322,3
Питома вага в доходах державного бюджету, %	0,08	0,06	0,02	0,02	0,10

Джерело: складено та розраховано автором за даними [7]

- порядком обчислення та стягування податків;

- порядком отримання відрахувань та комплектом документів, необхідні підтвердження даного права;

- порядком розрахунку податкової бази, за яку актуальною є митна вартість;

- особливістю здійснення операцій із товарами, що перебувають у певному митному режимі.

Суб'єктам господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, при плануванні податкового навантаження на зовнішньоторговельні операції необхідно враховувати:

- спосіб виходу на міжнародні ринки: прямий (самостійно) або непрямий (через посередника);

- норми валютного законодавства України;

- форму розрахунків залежно від виду угод із іноземними контрагентами;

- умови постачання товарів, які узгоджуються на етапі укладання зовнішньоторговельного договору та фіксуються у вигляді базисної умови постачання ІНКОТЕРМС;

- необхідність здійснення поетапного моніторингу руху товарів у тому числі й за межами національного митного простору країни;

- необхідність паралельного зображення експортних операцій, як мінімум, у двох валютах (національній та іноземній), що призводить до утворення курсових різниць (як негативних, так і позитивних);

- необхідність ведення роздільного обліку ПДВ.

Оподаткування ЗЕД має особливості, як за країнами, так і за видами діяльності кожної окремої країни, що можна пояснити двома причинами, а саме:

- у кожній країні сформована національна система оподаткування, які притаманні індивідуальні характеристики, зумовлені політичним, економічним та соціальним режимом країни;

- у кожній країні різноманітність діяльності у зовнішньоекономічній сфері породжує різноманітні механізми їх оподаткування, що зумовлює необхідність урахування особливостей тієї чи іншої діяльності.

У міжнародній практиці існує два принципові підходи до застосування податкових інструментів у зовнішньоекономічній діяльності:

- сформований на розвитку принципів свободи торгівлі, за яких відсутні штучні перешкоди, такі як тарифи та нетарифні бар'єри;

- заснований на державному втручанні у зовнішній товарообіг («керована» торгівля), з метою сприяння його зростанню з урахуванням інтересів національного добробуту.

Ефективність кожного підходу залежить від специфічних умов кожної окремої країни. Слід мати на увазі, що ефективність оподаткування зовнішньої торгівлі можна досягти не лише за рахунок, збільшення економічної ефективності застосування державою мит, а й за рахунок збільшення непрямих внутрішніх податків за умови скорочення мит, що дозволяє за інших рівних умов підвищити ефективність податкової системи за рахунок скорочення надлишкового податкового навантаження, уникаючи диспропорцій пропозиції. Метою подібних перетворень є часткова заміна мит внутрішніми непрямими податками за допомогою розширення бази оподаткування.

При розробці механізму оподаткування ЗЕД зазвичай використовують два підходи. Перший базується на критерії територіальності, що передбачає оподаткування усіх доходів суб'єкта ЗЕД, що виникають у даній державній юрисдикції незалежно від національної власності та резидентства такого суб'єкта. Проте, в процесі практичної реалізації цього підходу виникають серйозні складнощі у виборі різних критеріїв (у різних державах) для визначення територіальності окремих видів ЗЕД та доходів, які з нею пов'язані.

Другий підхід бере за основу резидентство суб'єкта ЗЕД. Резидент цієї державної юрисдикції визначається з позиції постійного місцезнаходження з метою оподаткування. За цього підходу ймовірність виникнення колізій між державами також досить суттєва: по-перше, різні країни можуть використовувати (і реально використовують) різні критерії визначення резидентства платників податків; по-друге, кожна країна неминує «залізе в кишеню» інших країн, проводячи оподаткування «всесвітніх» доходів (і діяльності) національних платників податків – у частині доходів, які отримують на території цих країн.

На практиці більшість країн в процесі розробки та реалізації податкової політики поєднують ці два підходи: оподатковують національних суб'єктів ЗЕД за всією сукупністю їх доходів (на основі необмеженої податкової відповідальності) та оподатковують будь-які доходи та діяльність іноземних суб'єктів ЗЕД, якщо ці доходи та діяльність реалізуються на їх території (з урахуванням обмеженої податкової відповідальності).

Одне з ключових питань оподаткування суб'єктів ЗЕД – проблема подвійного оподаткування, яке може зробити економічно нецільним ведення діяльності у різних країнах,

ускладнити товарообіг між країнами та, як наслідок, перешкоджати розвитку зовнішньоекономічних зв'язків та міжнародного співробітництва. У зв'язку з цим держави, намагаючись розв'язувати цю проблему розмежовують свої повноваження та сфери впливу завдяки прийняттю внутрішніх законодавчо-нормативних актів, а також укладання міжнародних угод з питань оподаткування. Існує два види міжнародних домовленостей, що стосуються ЗЕД, які дозволяють уникнути подвійного оподаткування:

– податки збирає країна, у яку товар ввозиться, за ставками, які діють місцевих товарів. Експортні товари цієї країни не обкладаються акцизним збором, а ПДВ при експорті для них – 0% (в Україні переважно діють ці податкові умови);

– податки збирає країна, з якої товари експортуються. В цьому випадку потрібно укладання угоди між країнами, щоб уникнути подвійного оподаткування (іноді такий спосіб сплати податків застосовується і в Україні для певних видів товарів).

**Висновки.** Таким чином, оподаткуванню ЗЕД притаманно ряд особливостей, як за країнами, так і за видами ЗЕД окремої конкретної

країни. Це зумовлено двома обставинами: у кожній країні функціонує національна система оподаткування, що має характерні особливості, зумовлені політичним, економічним та соціальним режимом країни; у кожній країні різноманіття видів ЗЕД породжує різноманітні механізми оподаткування, у зв'язку з урахуванням особливостей тієї чи іншої діяльності. Для захисту своїх податкових інтересів у сфері ЗЕД країна має визначити свої правила за такими найважливішими позиціями, як: порядок визначення резидентства платників податків суб'єктів ЗЕД; порядок визначення «національності» комерційної діяльності; порядок визначення «національності» доходу (або джерела доходу); порядок заліку сплачених за кордоном податків. Основними складовими системи усунення подвійного оподаткування є встановлення особливого порядку оподаткування іноземних суб'єктів економічної діяльності та особливого порядку оподаткування зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів економічної діяльності, та закріплення їх законодавчими нормативно-правовими актами та міждержавними угодами про співробітництво.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV / Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 року № 959-XII / Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/959-12#Text>
3. Белінська Я.В., Коляда П.Б., Чернова О.В., Юр'єва П.Б., Назаров М.І. Експортно-імпорتنі операції : навч. посібник. Ірпінь : ВПЦ УДФСУ, 2018. 254 с.
4. Юр'єва П.Б. Зовнішня торгівля країни в умовах глобальних трансформацій: аналітичний інструментарій. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 29. С. 51–57. URL: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/29\\_2019\\_ukr/10.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/29_2019_ukr/10.pdf)
5. Микитенко Т.В. Вплив європейської інтеграції на зовнішньоекономічну діяльність. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 6(17). С. 13–16. URL: <http://pev.kpu.zp.ua/archives>
6. Зовнішня торгівля України у 2019 році : стат. зб. Київ : Держ. служба статистики України, 2020. 166 с.
7. Зовнішня торгівля України у 2020 році : стат. зб. Київ : Держ. служба статистики України, 2021. 133 с.
8. Економічна статистика / Зовнішньоекономічна діяльність. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
9. Бюджет України : стат. зб. Міністерства фінансів України Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/statistichnij-zbirnik>

#### REFERENCES:

1. Economic Code of Ukraine: Law of Ukraine № 436-IV (2003, January 16). Oficijnyj sajt Verkhovnoji Rady Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (in Ukrainian)
2. On foreign economic activity: Law of Ukraine № 959-XII (1991, April 16). Oficijnyj sajt Verkhovnoji Rady Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/959-12#Text> (in Ukrainian)
3. Belinsjka Ja.V., Koljada P.B., Chernova O.V., Jur'jeva P.B., Nazarov M.I. (2018) Eksportno-importni operacii [Export-import operations]. Irpin: VPC UDFSU. (in Ukrainian)
4. Jur'jeva P.B. (2019) Zovnishnja torghivlja krajiny v umovakh globalnykh transformacij: analitychnyj instrumentarij [The country's foreign trade in the context of global transformations: analytical tools]. *Infrastruktura rynku*, 29, 51–57. Available at: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/29\\_2019\\_ukr/10.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/29_2019_ukr/10.pdf) (in Ukrainian)

5. Mykytenko T.V. (2019) Vplyv jevropsjkoji integraciji na zovnishnjoekonomichnu dijalnistj [The impact of European integration on foreign economic activity]. *Pryazovs'kyj ekonomichnyj visnyk*, 6(17), 13–16. Available at: <http://pev.kpu.zp.ua/archives> (in Ukrainian)
6. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2020) Zovnishnja torghivlja Ukraïny u 2019 roci [Ukraine's foreign trade in 2019]. Kyiv: Informatsiino-analitychne ahentstvo. (in Ukrainian)
7. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2021) Zovnishnja torghivlja Ukraïny u 2020 roci [Ukraine's foreign trade in 2020]. Kyiv: Informatsiino-analitychne ahentstvo. (in Ukrainian)
8. Ekonomichna statystyka / Zovnishnjoekonomichna dijalnistj [Economic statistics / Foreign economic activity]. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua> (in Ukrainian)
9. Bjudzhet Ukraïny [Budget of Ukraine]. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/statistichnij-zbirnik> (in Ukrainian)