

УДК 336.225.53:685.152:061.1ЄС(477)

В. В. Руденко,
к. е. н., доцент, докторант кафедри фінансів імені Віктора Федосова,
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана",
ORCID ID: 0000-0002-4911-7600

DOI: 10.32702/2306-6814.2022.11—12.39

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ІНВЕСТИЦІЙНОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В КРАЇНАХ ЄС ТА В УКРАЇНІ

V. Rudenko,
PhD in Economics, Associate Professor, Doctoral candidate of the Department of Finance named after Viktor Fedosov, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

TAX INCENTIVES IN ENSURING INVESTMENT DEVELOPMENT OF BUSINESS
ENTITIES IN EU COUNTRIES AND IN UKRAINE

Стаття присвячена питанням податкових пільг, які надаються в країнах ЄС та в Україні для забезпечення інвестиційного розвитку суб'єктів господарювання. Висвітлено зміст податкових пільг і умови їх надання для активізації інвестиційних процесів на мікрорівні. Виокремлено п'ять головних шляхів надання податкових пільг та охарактеризовано їх використання в країнах ЄС. Розглянуто податкові пільги, що запроваджено для підприємств в Україні, та охарактеризовано ключові проблеми їх існування в контексті стимулювання інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання. Досліджено комплексне застосування податкових пільг у межах різних видів особливих економічних зон в країнах ЄС. Узагальнено податкові пільги в межах спеціальних економічних зон в Україні, визначено причини їх ліквідації та перспективи відновлення для активізації інвестування на мікрорівні.

In modern conditions, one of the main tasks of the fiscal mechanism is to create favorable conditions for support and intensification of investment processes at the micro level. Thanks to tax incentives as a leading element of the fiscal mechanism, the state influences the amount of financial resources available to enterprises and can be used for investment. Therefore, a comparative analysis of the use of tax incentives to ensure the investment development of economic entities in the EU countries and Ukraine, identifying the positive and negative aspects of their application and opportunities for further improvement. The content of tax incentives and the conditions for their provision to intensify investment processes at the micro level in such a way as not to violate the principle of equality of taxation. There are five main ways to provide tax incentives in international practice, including the establishment of investment tax deductions, the introduction of investment tax credit, exemption from certain taxes and fees, the establishment of reduced tax rates, the use of accelerated depreciation methods. The experience of EU countries in using different ways of providing investment tax incentives for legal entities is studied. The tax incentives introduced for enterprises in Ukraine are considered, and the key problems of their existence in the context of stimulating investment activities of economic entities are described. The complex application of tax incentives within the functional purpose of different types of special economic zones in the EU countries is studied. The tax incentives that existed within the special economic zones in Ukraine are summarized, the reasons for their elimination and prospects for recovery to intensify investment at the micro level are identified. It has been proven that the purposeful use of tax incentives in the EU countries stimulates investment

activities of economic entities, so the use of Ukraine's experience of these countries to solve problems of providing tax incentives to domestic enterprises will eventually lead to their investment development.

Ключові слова: податкові пільги, інвестиційне податкове вирахування, інвестиційний податковий кредит, вільна економічна зона.

Key words: tax incentives, investment tax deduction, investment tax credit, free economic zone.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ

Інвестиції відіграють ключову роль у підтримці та нарощуванні економічного потенціалу будь-якої країни, тому забезпечення інвестиційного розвитку суб'єктів господарювання є основою її економічного зростання. Важливим елементом фіскального механізму, що сприяє розширенню масштабів інвестування на мікрорівні, є податкові пільги, які спрямовані не лише на активізацію інвестиційної діяльності національних підприємств, а й нарощування обсягів інвестицій іноземних юридичних осіб на території відповідної держави. У сучасних умовах країни ЄС завдяки використанню податкових пільг ставлять перед собою важливу мету — досягти такого рівня здійснення інвестицій суб'єктами господарювання, який дозволяє забезпечити зростання обсягів виробництва та конкурентоспроможність продукції, що згодом може призвести до покращення суспільного добробуту. Завдання підвищення інвестиційної активності підприємств набуває пріоритетного значення і для України, а тому врахування досвіду країн ЄС при встановленні та наданні податкових пільг є надзвичайно актуальним.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання податкових пільг у контексті впливу на інвестиційний розвиток суб'єктів господарювання привертали увагу багатьох науковців, серед яких А. Волочай, С. Гасанов, О. Єгорова, Т. Єфименко, І. Капля, С. Карпенко, І. Луніна, Т. Майорова, Ю. Маркуц, Д. Марчак, О. Марченко, Є. Олейніков, О. Павленко, В. Плаксієнко, І. Свиноус, Ю. Сибірянська, А. Соколовська, С. Сорочко, Н. Шаціло та ін. Незважаючи на велику кількість публікацій, проблема використання податкових пільг для стимулювання інвестиційних процесів на мікрорівні в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС недостатньо опрацьована та потребує нових досліджень.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті полягає у порівняльному аналізі використання податкових пільг для інвестиційного розвитку суб'єктів господарювання в країнах ЄС і в Україні, виявленні позитивних і негативних моментів їх застосування та можливостей для подальшого вдосконалення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податкові пільги є засобами фіскального механізму, що мають широкий діапазон використання для впливу на інвестиційний розвиток суб'єктів господарювання. Причому найбільше можливостей для надання різного роду інвестиційних пільг притаманна для прибутко-

вих і майнових податків, тоді як податки на споживання в цьому контексті мають менше регульовальне значення.

Податкова пільга відповідно до Податкового кодексу України є передбаченим податковим та митним законодавством звільненням платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплати ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав [1].

Податкові пільги широко використовуються в країнах ЄС для активізації інвестиційних процесів. Проте, окремі держави не надають податкових пільг суб'єктам господарювання за винятком дуже обмежених обставин, які зазвичай не мають прямого відношення до здійснення інвестицій (наприклад, прискорена амортизація необоротних активів). До таких країн належать Німеччина та Швеція. Представники державної влади даних країн вважають, що існування податкових пільг суперечить принципу рівності в оподаткуванні, адже їх надання одним платникам податків зумовлює посилення податкового тягаря для інших. Проте, на думку вітчизняних науковців, абсолютна рівність в оподаткуванні є недосяжною, адже податкоплатники апріорі не можуть перебувати в однакових умовах з незалежних від них та / або держави причин. Відповідно податкові платежі, що не враховують фактичної спроможності платників до виконання податкових зобов'язань, теж порушують принцип рівності оподаткування [2, с. 10]. Для нівелювання недоліків податкових пільг їх існування повинно супроводжуватися єдиними підходами до надання відповідним категоріям податкоплатників на основі максимально об'єктивних і обґрунтованих розрахунків. Інвестиційні податкові пільги, які послаблюють фіскальну спроможність держави, мають право на існування за умови підвищення інвестиційної активності платників податків, що призведе до майбутнього збільшення доходів бюджету (зокрема через розширення бази оподаткування, появу нових податкоплатників, зайнятості населення) або скорочення його прямих видатків (внаслідок зниження розмірів міжбюджетних трансфертів, трансфертів підприємствам і населенню).

Податкові пільги в країнах ЄС і в Україні для активізації інвестиційних процесів можуть надаватися різними шляхами, що відображено на рис. 1.

За даними рис 1 видно, що для забезпечення інвестиційного розвитку суб'єктів господарювання в країнах ЄС надається фіскальна підтримка у вигляді податкових пільг шляхом:

1. Встановлення інвестиційних податкових вирахувань, що зменшують базу оподаткування податком на прибуток підприємств. Так, в багатьох країнах ЄС до таких вирахувань належать: відсоток витрат на дослід-

ження і розробки (Австрія, Данія, Литва, Польща, Португалія, Румунія, Словенія, Словаччина, Фінляндія, Франція, Чехія); відсоток витрат на розробку та придбання нематеріальних активів (Бельгія, Італія, Кіпр, Словенія, Угорщина, Чехія); відсоток витрат на енергозбереження, енергоефективність і впровадження інших стандартів кліматичної нейтральності (Бельгія, Нідерланди, Словенія); відсоток витрат суб'єктів малого підприємництва на придбання обладнання для аудіовізуальної індустрії (Кіпр); відсоток витрат на кінематографічне виробництво (Литва); відсоток витрат на придбання акцій або корпоративних прав у новостворених інноваційних підприємств (Угорщина); відсоток витрат на здійснення дрібних інвестицій (Нідерланди); відсоток витрат на придбання екологічних активів (Нідерланди); відсоток витрат на роботизацію, зокрема придбання роботів і коботів, аксесуарів і програмного забезпечення до них (Польща); відсоток витрат на пробне виробництво та запуск нового продукту (Польща); відсоток витрат на розширення масштабів реалізації продукції, зокрема участь у ярмарках і виставках, реклама, адаптація упаковки до вимог підрядника, сертифікація товарів та реєстрація торгових марок (Польща); відсоток витрат на спортивні, культурні, освітні та наукові заходи (Польща); відсоток витрат на придбання підприємств, що опинилися у складному економічному становищі (Португалія); відсоток витрат від амортизації обладнання, пов'язаного з Індустрією 4.0 (Словаччина); відсоток витрат на цифрову трансформацію та зелений перехід, зокрема у хмарні обчислення, штучний інтелект, великі дані, екологічно чисті технології, екологічний громадський та приватний транспорт, декарбонізацію енергетичного сектору (Словенія) [3].

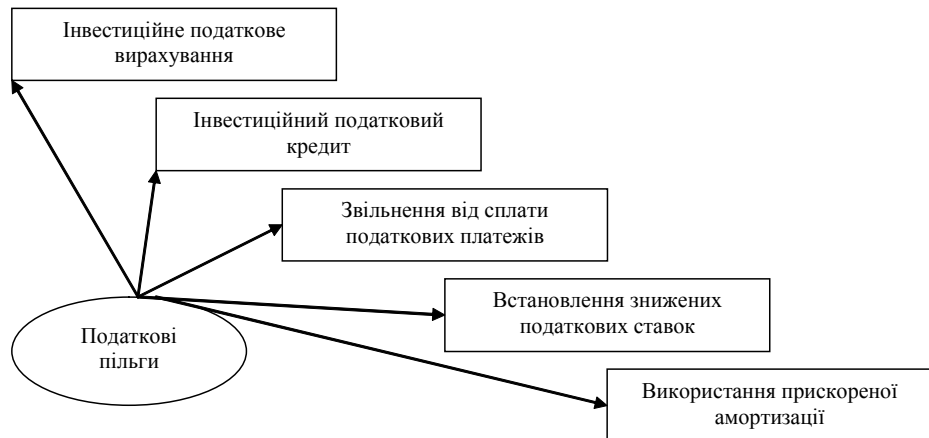


Рис. 1. Шляхи надання податкових пільг у міжнародній практиці

Джерело: складено автором на основі [1; 3].

2. Запровадження інвестиційного податкового кредиту, під яким розглядають відстрочку сплати податку на прибуток, що надається суб'єкту господарювання на визначений строк для здійснення інвестиційної діяльності з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку [4, с. 32]. Беззаперечною перевагою такої податкової пільги є відсутність руйнування конкурентного інвестиційного середовища та підвищення ефективності господарської діяльності підприємств, адже інвестиційний податковий кредит можуть отримати тільки ті юридичні особи, що пропонують до реалізації високоефективні інвестиційні проекти. У країнах ЄС інвестиційний податковий кредит отримують суб'єкти господарювання, що здійснюють інвестиції у: дослідження і розробки (Бельгія, Іспанія, Італія, Німеччина); нові основні засоби (Італія, Люксембург); дизайн та естетичні ідеї для підприємств текстильної, взуттєвої, окулярної, ювелірної, меблевої та керамічної галузей економіки (Італія); технологічні та цифрові інновації, пов'язані з Індустрією 4.0 (Італія); екологічні інвестиційні про-

екти (Італія, Люксембург); аналогову та цифрову щоденну пресу та журнали (Італія); створення або придбання нематеріальних активів (Люксембург); енергозбереження та енергоефективність (Італія, Люксембург, Мальта, Угорщина); установку сантехніки та центрального опалення в будівлі готелів та будівлі, що використовуються для соціальної діяльності (Люксембург); фінансову підтримку кінематографії (Іспанія, Угорщина); фінансову підтримку спортивних організацій з масових командних видів спорту (Угорщина); фінансову підтримку живого виконавського мистецтва та музичних шоу (Іспанія); придбання легкових автомобілів для перевезення пасажирів, що працюють виключно на електричних або водневих елементах (Люксембург); новостворені інноваційні підприємства (Мальта); розвиток господарської діяльності мікропідприємств (Мальта, Португалія) [3].

3. Звільнення від сплати окремих податків і зборів, під яким розуміють передбачене і регламентоване нормами податкового законодавства за наявності об'єкта оподаткування відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників від сплати податку з метою полегшення податкового тягаря [5, с. 15]. В Іспанії повністю звільнені від сплати податку на прибуток іспанські та європейські об'єднання економічних інтересів (SEIG і EEIG) та тимчасові консорціуми підприємств (TCE). У Люксембурзі окремі фінансові установи, зокрема інвестиційні фонди, компанії з управління активами, компанії зі сек'юритизації, венчурні компанії повністю звільнені від сплати податку на прибуток, муніципального податку на підприємницьку діяльність та податку на прибуток з дивідендів. У Румунії повністю звільнені від сплати податку на прибуток інвестиції у інноваційну та науково-дослідну діяльність. Крім того, у Румунії частково звільнено від сплати податків інвестиції у технологічне обладнання, електронно-обчислювальне та периферійне обладнання, касові апарати та машини, контрольно-виставні машини та пристрої, а також у програмне забезпечення, вироблене та/або придбане, та введене в експлуатацію, що використовується з метою здійснення економічної діяльності. У Португалії повністю звільнено від сплати податку на прибуток пенсійні та освітні накопичувальні фонди, фонди венчурного капіталу, інвестиційні фонди нерухомості для оренди житла [3].

Таблиця 1. Кількість податкових пільг у розрізі податків і зборів згідно з довідниками пільг станом на початок відповідного року*

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Кількість пільг, які є втратами доходів бюджету**										
з податку на прибуток	12	38	5	8	6	13	18	15	20	29
з плати за землю	19	19	7	13	14	16	18	16	16	17
з податку на додану вартість	38	42	36	37	38	36	37	38	36	41
з акцизного податку	9	10	7	7	7	7	9	9	6	6
Разом	78	109	55	65	65	72	82	78	78	93
Кількість інших податкових пільг**										
з податку на прибуток	76	57	20	21	22	28	28	28	31	32
зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0
з плати за землю	32	32	6	9	8	10	10	10	9	9
з податку на додану вартість	87	89	85	88	90	91	95	94	81	79
з акцизного податку	31	36	33	33	34	37	37	42	27	27
Разом	227	215	145	151	154	166	170	174	148	147
Загальна кількість податкових пільг**										
з податку на прибуток	88	95	25	29	28	41	46	43	51	61
зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0
з плати за землю	51	51	13	22	22	26	28	26	25	26
з податку на додану вартість	125	131	121	125	128	127	132	132	117	120
з акцизного податку	40	46	40	40	41	44	46	51	33	33
Всього	305	324	200	216	219	238	252	252	226	240
Частка пільг з окремих податків у загальній кількості податкових пільг, %										
з податку на прибуток	28,9	29,3	12,5	13,4	12,8	17,2	18,3	17,1	22,6	25,4
з плати за землю	16,7	15,7	6,5	10,2	10,0	10,9	11,1	10,3	11,1	10,8
з ПДВ	41,0	40,4	60,5	57,9	58,4	53,4	52,4	52,4	51,8	50,0
з акцизного податку	13,1	14,2	20,0	18,5	18,7	18,5	18,3	20,2	14,6	13,8

* Складено за даними [9].

**У Довідниках пільг не відображено пільги з ввізного та вивізного мита, а також пільги по окремих місцевих податках і зборах, що встановлені органами місцевого самоврядування.

4. Встановлення знижених ставок податків, що відбувається через намагання держав віднайти таку їх комбінацію, яка б забезпечила збалансування регулюючого та фіскального потенціалу податків [6]. Для суб'єктів господарювання знижені ставки головним чином встановлюються на податок на додану вартість і мито, проте помітного інвестиційного ефекту такі пільги не мають. Однак окремі країни ЄС запровадили знижені ставки податку на прибуток, які безпосередньо впливають на інвестиційний розвиток суб'єктів господарювання. Так, у Хорватії застосовується знижена ставка податку на прибуток для інвестицій з метою модернізації бізнес-процесів, пов'язаних з автоматизацією, роботизацією та цифровізацією процесів у обробній та переробній промисловості. У Чехії діє пільгова ставка податку на прибуток для інвестицій в обробній промисловості, а також для підтримки технологічних центрів, стратегічних послуг, центрів обробки даних і центрів підтримки клієнтів. В Іспанії введена спеціальна ставка податку на прибуток для інвестицій юридичних осіб, основною діяльністю яких є оренда житла [3].

5. Використання прискорених методів амортизації, під якими розуміють такий порядок її нарахування й порядок переоцінки необоротних активів, за яких протягом перших років чи всього амортизаційного періоду забезпечується випереджаюче зростання нагромадженої суми амортизаційних відрахувань порівняно з дійсними темпами втрати споживчих властивостей і вартості необоротних активів [7, с.178]. Як зазначають Плаксінко В. Я. та Павленко О. П., використання даних методів нарахування амортизації сприяє прискорен-

ню інвестиційного розвитку суб'єктів господарювання, адже дає змогу швидше оновлювати основні засоби та нематеріальні активи, а також дозволяє істотно прискорити процес формування власних фінансових ресурсів за рахунок внутрішніх джерел, тобто сприяє зростанню оборотного чистого грошового потоку в майбутніх періодах; знизити суму податку на прибуток, що сплачується підприємствами, оскільки зменшує розмір прибутку від звичайної діяльності до оподаткування [8, с.33]. Такі методи нарахування амортизації найбільш розповсюджені в Іспанії, Люксембурзі, Німеччині, Франції, Швеції [3].

В Україні суб'єкти господарювання активно користуються податковою підтримкою держави, адже існує велика кількість податкових пільг (табл. 1).

Як свідчать дані табл. 1, протягом останніх 10 років загальна кількість податкових пільг в Україні скоротилася. Причому з точки зору впливу на інвестиційний розвиток суб'єктів господарювання якості даних пільг погіршилася, адже при зменшенні частки прямих податків відбулося зростання частки непрямих податків у загальній кількості податкових пільг. У частині податку на прибуток основними видами податкових пільг є звільнення від його сплати підприємств окремих галузей національної економіки та зниження ставки для визначених доходів і платників податку. Варто додати, що у Податковому кодексі України не передбачено надання інвестиційного податкового кредиту, який набув поширення у країнах ЄС. Загалом вітчизняна практика надання податкових пільг є хаотичною та необґрунтованою та характеризується низкою проблем [10, с.194; 11; 12, с.55]:

1. Відсутній уніфікований перелік податкових пільг. У Довідниках пільг відображено пільги тільки з окремих податків і зборів, тоді як значна частина пільг міститься в статтях Податкового та Митного кодексів України, а також рішеннях органів місцевого самоврядування. Зазначене унеможливує комплексну оцінку впливу податкових пільг на діяльність платників податків і наповнення державного й місцевих бюджетів.

2. Немає затверджених методик розрахунку доцільності запровадження податкових пільг, очікуваних результатів їх надання та системи моніторингу впливу пільг на конкретні галузі та економіку в цілому, що не дає можливості оцінити ефект від впроваджених заходів фіскальної підтримки.

3. Податкові пільги слугують інструментом лобіювання політичних інтересів, засобом узгодження позицій урядовців і законотворців при прийнятті важливих для Уряду законопроектів (наприклад Закону про Державний бюджет України). За даними Довідників пільг, переважна їх частина ухвалюється саме наприкінці року,

Таблиця 2. Податкові пільги в особливих економічних зонах країн ЄС

Країна	Особливі економічні зони	Характеристика податкових пільг
Болгарія	6 вільних зон (Bourgas Plc, Vidin Plc, Plovdiv Plc, Rousse, Svilengrad, Dragoman)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон; звільнення від сплати місцевих податків і зборів.
Греція	4 вільні зони (Piraeus, Thessalonik, Heraklion, Platigiali)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон; відстрочення сплати непрямих податків.
Данія	1 вільний порт (Copenhagen)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільного порту.
Естонія	4 вільні зони (Muuga, Valga, Paldiski, Sillamäe)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон; звільнення від податку на реінвестований прибуток.
Ірландія	2 вільні зони (Shannon, Ringaskiddy)	Використання зниженої ставки податку на прибуток в частині торговельного прибутку в розмірі 2,5%; звільнення від сплати ПДВ операцій з товарами у певних митних режимах.
Іспанія	5 вільних зон (Barcelona, Cádiz, Vigo, Las Palmas de Gran Canaria, Tenerife)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон; у вільній зоні Las Palmas de Gran Canaria існує знижена ставка податку на прибуток у розмірі 4%; знижена ставка податку на прибуток для нерезидентів та повне звільнення від непрямих оподаткування для діяльності, що розвивається в межах зони.
Італія	8 вільних зон (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Apulia, Sardinia, Sicily)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон; відстрочення сплати непрямих податків.
Кіпр	2 вільні портові зони (Limasso, Larnaca)	Повне звільнення від податку на прибуток в частині прибутку, отриманого від діяльності та операцій, які здійснюють інвестори у вільній портовій зоні, звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних портових зон.
Латвія	3 вільні порти (Riga, Ventspils, Liepaja), 1 спеціальна економічна зона (Rezekne)	Використання знижених ставок для податку на прибуток в розмірі 3% та податку на нерухомість в розмірі 0,032-0,48%; звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що можливість компенсувати збитки на 10 років наперед; застосування підвищених норм амортизації.
Литва	6 вільних економічних зон (Kaunas, Klaipėda, Šiauliai, Panevėžys, Marijampolė, Kėdainiai, Akmenė)	Використання зниженої ставки податку на прибуток підприємств в розмірі 0% протягом перших 10 років діяльності та в розмірі 7,5% протягом наступних 6 років, звільнення від сплати податку на дивіденди та податку на нерухомість.
Люксембург	1 вільний порт (LE)	Звільнення від митного товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільного порту.
Мальта	1 вільний порт (Terminals Ltd)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільного порту.
Німеччина	4 вільні порти (Bremerhaven, Cuxhaven, Deggendorf, Duisbourg)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних портів.
Польща	13 спеціальних економічних зон (Kamienna Góra, Katowice, Kostrzyń-Słubice, Legnica, Łódź, Euro-Park Mielec, Pomeranian, Słupsk, Starachowice, Suwałki, Euro-Park Wisłosan or Tarnobrzeg, Wałbrzych, Warmia-Mazury), технологічний парк (Krakow)	Повне звільнення від сплати податку на прибуток підприємств в частині прибутку, отриманого від підприємницької діяльності на території СЕЗ, та податку на доходи фізичних осіб; часткове або повне звільнення від сплати податку на нерухоме майно.
Румунія	6 вільних зон (Curtici Arad, Constanta South and Basarabi, Galati, Braila, Giurgiu, Sulina)	Використання зниженої ставки податку на прибуток в частині прибутку, отриманого від діяльності та операцій, які здійснюють інвестори у вільних зонах в розмірі 5%; звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон.
Словенія	1 вільний порт (Luka Koper), 1 вільна митна зона (Port of Koper), 1 вільна економічна зона (Maribor)	У вільній економічній зоні існує звільнення від ПДВ операцій з імпорту обладнання, виробничих матеріалів та послуг, необхідних для експортного виробництва або виконання інших дозволених видів діяльності; використання знижених ставок податку на прибуток в розмірі 10%; податкова пільга в розмірі 50% інвестицій в матеріальні цінності; у вільній митній зоні та вільному порту наявне звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в їх межах.
Фінляндія	2 вільні порти (Hanko, Oulu), 4 вільні зони (Hamina, Kemi, Lappeenranta, Turku)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон і вільних портів.
Франція	3 вільних зони (Guyane, Le Verdon, Port of Bordeaux)	Звільнення від митного оподаткування товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон.
Хорватія	13 вільних зон (Zagreb, Rijeka, Kukuljanovo, Varaždin, Krapinsko-zagorska, Vukovar, Đuro Đaković-Slavonski Brod, Osijek, Splitsko-dalmatinska, Luka Ploče, Luka Pula, Luka Split, Ribnik)	Звільнення від митного оподаткування (товарів і операцій з ними, що відбуваються в межах вільних зон; використання зниженої ставки податку на прибуток.

Джерело: складено за даними [14].

що безпосередньо суперечить вимогам Податкового кодексу України щодо ухвалення парламентом змін до податкового законодавства не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки [1].

4. Податкові пільги зазвичай отримують підприємства добре розвинених галузей національної економіки (сільське, лісове та рибне господарство; переробна промисловість; торгівля та ремонт автотранспортних засобів), які опосередковано мають відношення до представників політичних еліт, а не суб'єкти господарювання, які справді потребують фіскальної підтримки.

5. Податкові пільги як правило запроваджуються безстроково, а навіть за наявності термінів надання пільг при сильній політичній підтримці скасування таких пільг може регулярно відтермінуватись. Зазначене демотивує платників податків, які отримують пільги, здійснювати інвестиції, забезпечувати свій розвиток і підвищувати конкурентоспроможність.

6. Надання податкових пільг не призводить до значного інвестиційного ефекту. Багато суб'єктів господарювання використовують вивільнені кошти не на реалізацію інвестицій, а на задоволення поточних виробничих потреб, що фактично є нераціональним "проїданням" бюджетних коштів. Іншими словами, така ситуація є проявом "економічної ренти", за якої вигода отримується не в конкурентних умовах, а завдяки доступу до державних ресурсів.

Отже в Україні податкові пільги, надання яких призводить до розмивання бази оподаткування та втрат бюджету, не стимулюють інвестиційний розвиток підприємств, а є фактором стримування економічного зростання. Враховуючи неможливість повної ліквідації податкових пільг в Україні, необхідно запровадити прозору та ефективну практику їх надання відповідно до європейських стандартів і напрацьованого досвіду розвинених європейських країн.

В країнах ЄС набула поширення практика надання податкових пільг у межах спеціальних економічних зон (СЕЗ), вільних портів (ВП), вільних зон (ВЗ), технологічних парків (ТП) та інших подібних утворень, що є географічно обмеженими та спеціально керованими територіями в межах держави, які створені для залучення прямих національних та іноземних інвестицій для розширення торгівлі, зайнятості та розвитку промисловості [13, с. 9]. Дані території залежно від свого функціонального призначення можуть передбачати надання різноманітних податкових пільг (табл. 2).

За даними табл. 2 видно, що країни ЄС зробили податкову підтримку в межах особливих економічних зон центральною у своїй фіскальній політиці. Однак низка держав поставили під сумнів ефективність впливу податкових пільг у межах даних утворень на інвестиційний розвиток суб'єктів господарювання. У таких країнах поширена думка, що особливі економічні зони створюють несправедливу конкуренцію та знижують екологічні й соціальні стандарти, зокрема встановлюючи примусовий понаднормовий час, короткострокові контракти та нижчу заробітну плату. У деяких випадках суб'єктів господарювання, що вели діяльність у таких утвореннях, звинувачували в отриманні незаконних податкових пільг [13, с. 10]. Тому в окремих країнах ЄС,

зокрема Австрії, Бельгії, Нідерландах, Португалії, Словаччині, Угорщині, Чехії, наразі особливі економічні зони не функціонують.

В Україні наприкінці 1990-х років також почали активно створювати спеціальні (вільні) економічні зони, на території яких запроваджувалася значна кількість податкових і митних пільг (табл. 3).

Як показують дані табл. 3, наразі в Україні формально функціонує 7 спеціальних економічних зон. Висока ефективність останніх стала очевидною вже в перше десятиріччя їх функціонування. Проте надалі відбулося стрімке падіння всіх їх соціально-економічних показників. Основними причинами такої динаміки, на думку Єгорової О. О., стали [16, с. 169—170]:

— зміна (погіршення) умов функціонування спеціальних економічних зон з боку держави всупереч задекларованим гарантіям;

— ускладнення умов інвестиційної діяльності з наростанням обмежень, зобов'язань і додаткової звітності та нівелюванням фіскальних стимулів;

— невиконання державою зобов'язань із відшкодування податку на додану вартість у частині своєчасності та повноти.

Зазначені причини призвели до прийняття у 2005 р. Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України" [17], яким було відмінено усі податково-митні пільги, що діяли у спеціальних економічних зонах, з причин їх негативного впливу на конкурентне середовище, бюджетної неефективності та певних зловживань суб'єктами господарювання. Такі нововведення з боку держави спонукали більшість інвесторів завчасно зупинити реалізацію своїх проектів у спеціальних економічних зонах. Хоча помилковість такого рішення була визнана на державному рівні, проте дієвих управлінських рішень з виправлення ситуації досі не прийнято, тому умови здійснення інвестицій в межах спеціальних економічних зон наразі залишаються непривабливими для інвесторів. Як наслідок спеціальні економічні зони де-юре нібито існують, а де-факто, будучи позбавленими податкових пільг, не працюють [18].

В останній час робилися спроби реанімувати спеціальні економічні зони, але не шляхом відновлення функціонування уже діючих, а через створення нових, зокрема СЕЗ "Донбас" і СЕЗ "Туристичне Закарпаття". Проте в українських реаліях питання особливих економічних зон зачіпає контекст територіальної цілісності держави, тому активізація інвестиційних процесів, очевидно, в цьому питанні буде на другому плані.

Таким чином, в Україні для суб'єктів господарювання з метою забезпечення їх інвестиційного розвитку надається податкова підтримка у вигляді податкових пільг. Проте останні є необґрунтованими й невпорядкованими, а їх комплексне використання в межах спеціальних економічних зон наразі є неможливим.

ВИСНОВКИ

Таким чином, у країнах ЄС використовується досить велика кількість різноманітних податкових пільг, спрямованих на стимулювання інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання. Переважна їх частина використовується і у вітчизняній практиці, проте за кордоном вони мають

Таблиця 3. Податкові пільги у спеціальних економічних зонах України

Назва, початок роботи і термін дії	Характеристика пільг
СЕЗ «Донецьк» 21.07.1998 р. 60 років	Застосування зниженої ставки оподаткування прибутку та доходів нерезидентів; відміна сплати зборів до окремих державних цільових фондів; звільнення від оподаткування суми інвестицій, одержаної згідно з інвестиційним проектом; відміна справляння плати за землю на період освоєння земельної ділянки.
СЕЗ «Азов» 21.07.1998 р. 60 років	
СЕЗ «Славутич» 30.06.1998 р. до 01.01.20 р.	Застосування перші 3 роки ставки податку на прибуток – 0%, з четвертого по шостий рік – 50% від діючої; звільнення від оподаткування суми інвестицій, одержаної згідно з інвестиційним проектом; відміна справляння податку на додану вартість і мита у разі ввезення з-за меж митної території України основних засобів (крім підкацизних товарів) для реалізації інвестиційних проектів, але не більше ніж 5 років; відміна сплати зборів до окремих державних цільових фондів; відміна справляння плати за землю перші 3 роки від початку освоєння земельної ділянки, з четвертого по шостий рік справляється за ставкою 50% від діючої.
СЕЗ «Яворів» 17.02.1999 р. до 01.01.20 р.	
СЕЗ «Закарпаття» 09.01.1999 р. 30 років	Застосування зниженої ставки оподаткування прибутку та доходів нерезидентів; відміна сплати зборів до окремих державних цільових фондів.
СЕЗ «Інтерпорт Ковель» 01.01.2000 р. 20 років	Застосування зниженої ставки оподаткування прибутку та доходів нерезидентів; відміна сплати зборів до окремих державних цільових фондів; відміна справляння плати за землю перші 5 років.
СЕЗ «Миколаїв» 01.01.2000 р. 30 років	Застосування перші 3 роки ставки податку на прибуток – 0%, з четвертого по шостий рік – 50% від діючої, з четвертого по десятий рік – звільнення від оподаткування частини прибутку, спрямованої на реалізацію інвестиційного проекту; звільнення від оподаткування суми інвестицій, одержаної згідно з інвестиційним проектом; відміна справляння податку на додану вартість і мита у разі ввезення з-за меж митної території України основних засобів (крім підкацизних товарів) для реалізації інвестиційних проектів, але не більше ніж 5 років; оподаткування операцій з реалізації продукції по міжзаводській кооперації за нульовою ставкою податку на додану вартість; відміна сплати зборів до окремих державних цільових фондів; відміна справляння плати за землю на період реалізації проекту.
СЕЗ «Порто-Франко» 01.01.2000 р. 25 років	Застосування перші 3 роки ставки податку на прибуток – 0%, з четвертого по шостий рік – 50% від діючої; звільнення від оподаткування суми інвестицій, одержаної згідно з інвестиційним проектом;
СЕЗ «Порт Крим» 01.01.2000 р. 30 років	Застосування зниженої ставки оподаткування прибутку та доходів нерезидентів; застосування зниженої ставки зборів до окремих державних цільових фондів; звільнення від оподаткування суми інвестицій, одержаної згідно з інвестиційним проектом; відміна справляння плати за землю на період освоєння земельних ділянок, але не більш ніж на 5 років.
СЕЗ «Курортполіс Трускавець» 01.01.2000 р. 20 років	Застосування перші 3 роки ставки податку на прибуток – 0%, з четвертого по шостий рік – 50% від діючої; звільнення від оподаткування суми інвестицій, одержаної згідно з інвестиційним проектом; відміна справляння податку на додану вартість і мита у разі ввезення з-за меж митної території України лікарських препаратів, основних засобів (крім підкацизних товарів) для реалізації інвестиційних проектів; відміна справляння плати за землю на період освоєння земельної ділянки, в наступні 10 років рік вона справляється за ставкою 50% від діючої.
СЕЗ «Рені» 17.05.2000 р. 30 років	Застосування зниженої ставки оподаткування; відміна сплати зборів до окремих державних цільових фондів; звільнення від оподаткування суми інвестиції, одержаної згідно з інвестиційним проектом

Джерело: складено за даними [15].

більшу ефективність щодо активізації інвестицій в силу насамперед постійного оновлення та адаптації до швидко змінюваних умов економічного середовища. Вітчизняна практика існування податкових пільг засвідчила, що в Україні немає чітко визначеної системи їх надання, що наразі не дозволяє досягати істотних змін в інвестиційному розвитку суб'єктів господарювання. Тому застосування досвіду країн ЄС щодо надання податкових пільг дозволить суттєво підвищити їх інвестиційний ефект.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. Дата оновлення: 27.05.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top> (дата звернення: 31.05.2022).
2. Єфименко Т. І., Гасанов С. С., Сороко С. І., Олейников Є. В. Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів. Київ: ДННУ "Акад. фін. управління", 2014. 54 с.

3. Worldwide tax summaries online. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/> (дата звернення: 31.05.2022).

4. Майорова Т. В. Інвестиційний податковий кредит як непрямий метод фінансування інноваційної діяльності. Економіка та держава. 2015. № 2. С. 31—34.
5. Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду: монографія. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.
6. Карпенко С. П. Оподаткування доданої вартості: європейський досвід та українські реалії. Ефективна економіка. 2014. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3650> (дата звернення: 31.05.2022).
7. Капля І. В. Прискорена амортизація як елемент облікової політики акціонерного товариства. Облік і фінанси АПК. 2005. № 9—10. С. 177—180.
8. Плаксієнко В. Я., Павленко О. П. Економічне значення нарахування амортизації основних засобів аграрних підприємств в умовах глобалізації. Економіка АПК. 2010. № 8. С. 28—35.

9. Довідники пільг. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення: 31.05.2022).

10. Варченко О. М., Свиноус І. В., Шаціло Н. І. Фіскальний потенціал податку на прибуток підприємства в Україні та фактори, що на нього впливають. Сталий розвиток економіки. 2016. № 3 (32). С. 189—197.

11. Марчак Д., Маркуц Ю. Невидимі субсидії. Хто і скільки втрачає, а хто — отримує в Україні від податкових пільг? URL: <https://voxukraine.org/nevidimi-subsidiyi-hto-i-skilki-vtrachaye-a-hto-otrimuye-v-ukrayini-vid-podatkovih-pilg/> (дата звернення 31.05.2022).

12. Сибірянська Ю. В., Волочай А. С. Теоретичні та прикладні аспекти застосування податкових пільг в Україні. Економіка: теорія та практика. 2014. № 1. С. 49—56.

13. Karakas C., Stamegna C., Zachariadis I. Public economic support in the EU State aid and special economic zones. European Parliamentary Research Service, 2020. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/646164/EPRS_BRI\(2020\)-646164_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/646164/EPRS_BRI(2020)-646164_EN.pdf) (application date: 31.05.2022).

14. World free zones organization. URL: <https://www.worldfzo.org/Services/knowledge/Atlas> (дата звернення 31.05.2022).

15. Основні показники по СЕЗ. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=9a321bee-7eaf-48c9-8888-1933f263a96d&title=OsnovniPokaznikiPoSez> (дата звернення 31.05.2022).

16. Єгорова О. О. Спеціальні економічні зони України: результати, проблеми та перспективи. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2014. Вип. 5 (1). С. 168—174.

17. Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 25.03.2005 р. №2505-IV. Дата оновлення: 01.01.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2505-15#top> (дата звернення 31.05.2022).

18. Єгорова О. О. Напрями удосконалення спеціальних економічних зон України: приклад Туреччини: аналіт. записка. Ужгород: Національний інститут стратегічних досліджень, 2015. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/napryami-udoskonallynna-specialnih-ekonomichnikh-zon-ukraini-priklad> (дата звернення 31.05.2022).

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top> (Accessed 31 May 2022).

2. Yefymenko, T. I., Hasanov, S. S., Soroko, S. I. and Oleinikov, Ye. V. (2014), Tax incentives in the context of European integration processes, SESI "Academy of financial management", Kyiv, Ukraine.

3. The official site of PricewaterhouseCoopers International Limited (2022), "Worldwide tax summaries online", available at: <https://taxsummaries.pwc.com/> (Accessed 31 May 2022).

4. Maiorova, T. V. (2015), "Investment tax credit as an indirect method of financing innovation", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 2, pp. 31—34.

5. Sokolovska, A. M., Yefymenko, T. I., Lunina, I. O. and at al. (2006). The system of tax incentives in Ukraine in the context of European experience, Research financial institute under the Ministry of finance of Ukraine, Kyiv, Ukraine.

6. Karpenko, S. P. (2014), "Value added taxation: European experience and Ukrainian realities", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3650> (Accessed 31 May 2022).

7. Kaplia, I. V. (2005), "Accelerated amortization as an element of the accounting policy of a joint stock company", *Oblik i finansy APK*, vol. 9—10, pp. 177—180.

8. Plaksiienko, V. Ya. and Pavlenko, O. P. (2010), "Economic significance of amortization of fixed assets of agricultural enterprises in the context of globalization", *Ekonomika APK*, vol. 8, pp. 28—35.

9. The official site of State Tax Service of Ukraine (2022), "Directories of incentives", available at: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html> (Accessed 31 May 2022).

10. Varchenko, O. M., Svyynov, I. V. and Shatsilo N. I. (2016), "Fiscal potential of corporate income tax in Ukraine and its influencing factors", *Stalyj rozvytok ekonomiky*, vol. 3, pp. 189—197.

11. Marchak, D. and Markuts, Yu. (2020), Invisible subsidies. Who loses and how much, and who gets in Ukraine from tax incentives?, [Online], vol. 12, available at: <https://voxukraine.org/nevidimi-subsidiyi-hto-i-skilki-vtrachaye-a-hto-otrimuye-v-ukrayini-vid-podatkovih-pilg/> (Accessed 31 May 2022).

12. Sybirianska, Yu. V. and Volochai, A. C. (2014), "Theoretical and applied aspects of the application of tax incentives in Ukraine", *Ekonomika: teoriia ta praktyka*, vol. 1, pp. 49—56.

13. Karakas, C., Stamegna, C. and Zachariadis, I. (2020), Public economic support in the EU State aid and special economic zones, European Parliamentary Research Service, Strasbourg, France.

14. The official site of World free zones organization (2022), "Atlas", available at: <https://www.worldfzo.org/Services/knowledge/Atlas> (Accessed 31 May 2022).

15. The official site of Ministry of Economy of Ukraine (2022), "The main indicators of SEZ", available at: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=9a321bee-7eaf-48c9-8888-1933f263a96d&title=OsnovniPokaznikiPoSez> (Accessed 31 May 2022).

16. Yehorova, O. O. (2014), "Special economic zones of Ukraine: results, problems and prospects", *Naukovyj visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky*, vol. 5, pp. 168—174.

17. The Verkhovna Rada of Ukraine (2005), The Law of Ukraine "On Amendments to the Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine for 2005" and some other legislative acts of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2505-15#top> (Accessed 31 May 2022).

18. Yehorova, O. O. (2015), Areas of improvement of special economic zones of Ukraine: the example of Turkey, National Institute for Strategic Studies, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 02.06.2022 р.