

# ПРАГМАТИЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ РЕЖИМІВ ОПОДАТКУВАННЯ ТЕРИТОРІАЛЬНОГО ТИПУ

## PRAGMATISM OF FUNCTIONING OF SPECIAL TAX REGIMES OF TERRITORIALS TYPE

Анотація. У статті розглянуто практику функціонування преференційних режимів оподаткування у спеціальних економічних зонах та на територіях пріоритетного розвитку. Проведено аналіз ефективності механізму пільгового оподаткування суб'єктів інвестиційної діяльності. Розроблено пропозиції щодо використання регулюючого потенціалу прямих податків у процесі вдосконалення спеціального режиму оподаткування.

Annotation. The article reviews the practices of preferential tax regimes to Special Economic Zones and Priority Development Territories. Analysis of effectivity of the preferential taxation mechanism of subjects of invest activity is developed in this work. A proposal for use of the regulatory potential of direct taxes in the process of improving the special tax regime are worked out.

**Постановка проблеми.** Адаптація економіки України до ринкових умов господарювання посилює роль податкового регулювання як одного з ефективних важелів державного впливу на соціально-економічні процеси. Широкий спектр податкових методів та інструментів, якими володіє держава, створює реальні можливості дієвого та своєчасного реагування на виклики ринку. Тому пріоритетним напрямком реформування економіки України є формування науково-обґрунтованої соціально-економічної доктрини держави, та відповідної політики податкового регулювання.

Зважаючи на складну, багатогранну природу податку та притаманну йому розподільчо-регулюючу функцію, в процесі практичної реалізації податкової політики необхідно забезпечити використання його регулюючого потенціалу для гармонійного симбіозу інтересів держави та суб'єктів господарювання. Як засвідчують сучасні міжнародні реалії, однією з ефективних форм податкового регулювання є спеціальні

режими оподаткування. Використання спеціальних режимів оподаткування може бути спрямоване на вирішення пріоритетних завдань податкової політики.

Спеціальні режими оподаткування, що використовуються у вітчизняній практиці, відзначаються низьким фіскальним та стимулюючим ефектом. Це проявляється у значних втратах бюджету, низькому рівні розвитку сектору малого бізнесу в народногосподарському комплексі, повільних темпах інвестиційно-інноваційного поступу, наявності соціальних проблем тощо. Значною мірою це пояснюється відсутністю комплексного підходу при провадженні стимулюючої податкової політики, використанням здобутків зарубіжного досвіду без врахування специфіки і реалій вітчизняного господарювання, а також недостатністю теоретичних та емпіричних досліджень щодо прагматизму реалізації спеціальних режимів оподаткування. Разом з тим, розповсюджена світова практика їх ефективного застосування зумовлює необхідність пошуку нових підходів до використання спеціальних режимів оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Наукове підґрунтя ефективної податкової політики створено вітчизняними та зарубіжними ученими. Значний вклад у розвиток сучасної фіскальної теорії здійснили В. Андрущенко, В. Геєць, О. Данілов, Ю. Іванов, С. Каламбет, А. Крисоватий, В. Мельник, І. Луніна, І. Лютий, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федосов, Л. Шаблиста, С. Юрій та ін. Однак у вітчизняних дослідженнях недостатньо приділяється увага аналізу ефективності та відсутній комплексний концептуальний підхід до розгляду режимів оподаткування у спеціальних економічних зонах та територіях пріоритетного розвитку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій свідчить, що теоретичні та методологічні аспекти функціонування СЕЗ та ТПР досліджуються в дисертаціях С. Куніцина [1], К. Пугачевської [2], О. Чмир [3], підручнику Ю. Макогона [4], публікаціях експертів недержавного аналітичного центру «Інститут реформ» – І. Гурняка, М. Дацишина, О. Мегеди [5; 6], статтях Т. Лебеди, П. Пахолко [7], Г. Гендлера [8] та багатьох ін. Проте, здебільшого питання функціонування пільгових режимів фрагментарно розглядаються або аналізуються окремі їх складові, що вказує на недостатнє вивчення окресленої проблематики. Необхідність посилення

регулюючого потенціалу спеціальних режимів оподаткування та пошук додаткових можливостей його ефективного використання зберігають актуальність дослідження.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є дослідження практики оподаткування суб'єктів інвестиційної діяльності в СЕЗ та ТПР та визначення пріоритетних напрямів розбудови спеціальних режимів оподаткування як ефективних методів стимулювання інвестиційно-інноваційної активності суб'єктів господарювання.

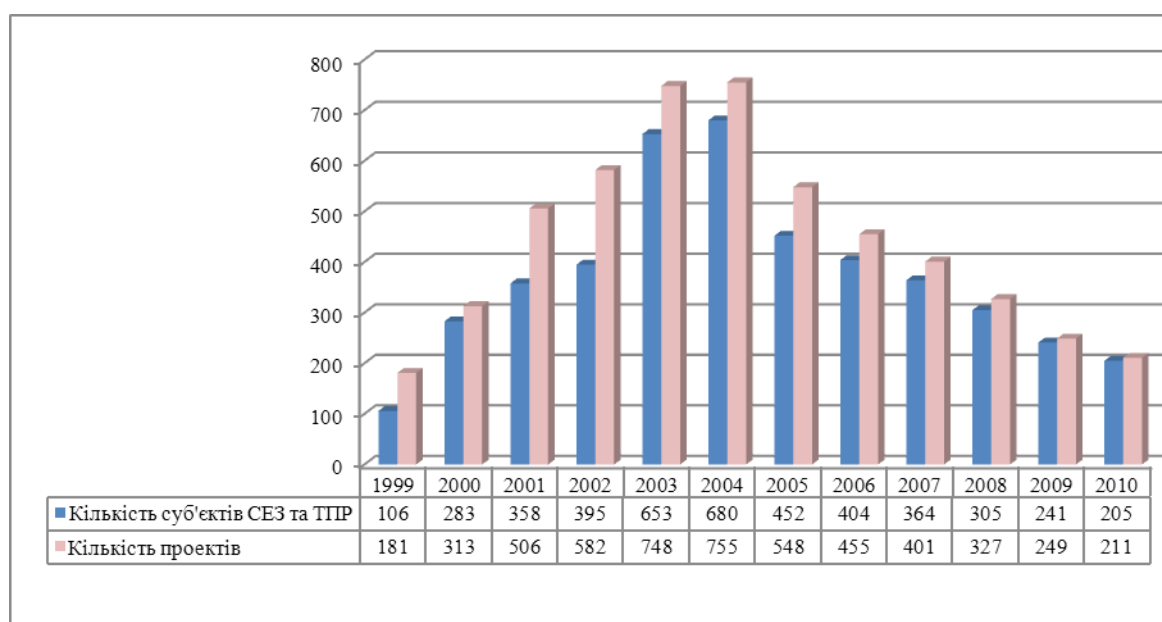
**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сучасний стан функціонування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів СЕЗ та ТПР характеризується невизначеністю щодо подальших перспектив розвитку. По суті, скасування вітчизняних спеціальних територіальних утворень не відбулося на законодавчому рівні, проте, з відміною всіх податкових пільг, що надавалися інвесторам, СЕЗ та ТПР втратили свою привабливість.

Аналіз змін законодавчого підґрунтя функціонування СЕЗ та ТПР в Україні в історичній ретроспективі засвідчує, що в Україні створення спеціальних економічних зон носило стихійний характер, передусім через недосконалість концепції їх розвитку та відсутності її органічного поєднання з державною економічною політикою. Невизначеність системного підходу відобразилась на якісних характеристиках нормативно-правової бази. Наявні правові колізії стали важливою перешкодою та, можливо, головною причиною недостатньої ефективності СЕЗ і ТПР. Для визначення впливу змін у правовому регулюванні на діяльність інвесторів у СЕЗ та ТПР, необхідно дослідити зміну кількості суб'єктів господарювання та інвестиційних проектів, що вони здійснюють, протягом функціонування економічних зон.

До прийняття Закону України від 25.03.2005 р. № 2505-IV «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України», яким були відмінені податкові пільги та спеціальний митний режим, у СЕЗ та на ТПР з початку функціонування (станом на 31.03.2005 р.) було затверджено 742 проекти, кошторисна вартість яких становила 7,6 млрд. доларів США, з них іноземні інвестиції – 2,5 млрд. доларів США. Унаслідок змін,

що відбулися в законодавстві, протягом лише 2005 року органами управління СЕЗ та ТПР було скасовано 221 інвестиційний проект, у тому числі: у зв'язку з невиконанням суб'єктами підприємництва договорів (контрактів) скасовано 68 проектів; у зв'язку із закінченням терміну реалізації проектів у пільговому режимі оподаткування – 80 проектів; за ініціативою інвесторів – 59 проектів; з інших причин – 14 проектів [9].

На рис. 1 проілюстровано динаміку кількості інвесторів у СЕЗ і на ТПР та впроваджуваних ними інвестиційних проектів за період з 1999 року по 2010 рік включно.



**Рис. 1. Динаміка кількості суб'єктів інвестиційної діяльності в СЕЗ і на ТПР та інвестиційних проектів, що ними впроваджуються, за період 1999 – 2010 років [10; 14].**

Станом на 01.01.2011 року, за даними головного податкового відомства України, інвестиційну діяльність у СЕЗ та на ТПР здійснювали 205 суб'єктів господарювання, що впроваджували 211 інвестиційних проектів, затверджених в установленому порядку Радами з питань територій пріоритетного розвитку і спеціальних економічних зон. Як видно з рисунку, інвестиційна активність на територіях зі спеціальним режимом оподаткування значно знизилась після скасування преференцій. За 2010 р. перелік суб'єктів СЕЗ та ТПР зменшився на 36, а

кількість інвестиційних проектів, що ними впроваджуються – на 38 одиниць у порівнянні з попереднім роком.

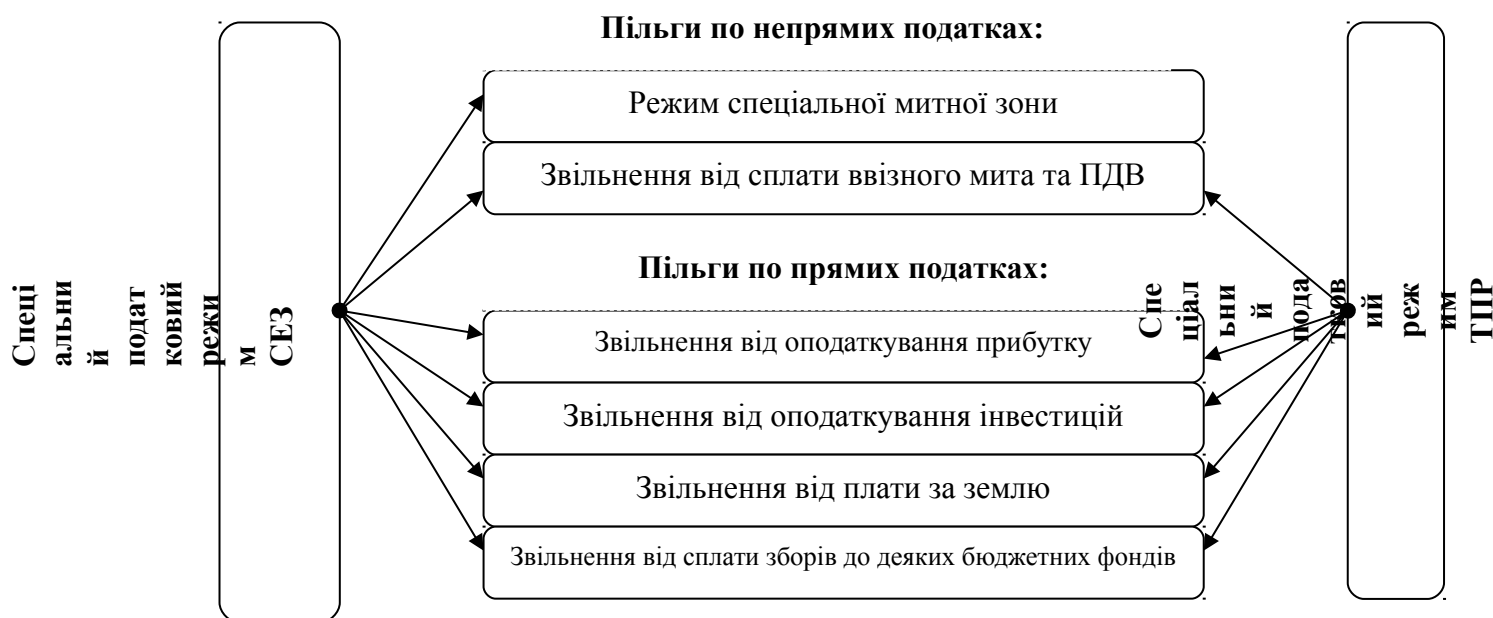
Загалом протягом 2005 – 2010 років відбулося істотне зменшення кількості суб'єктів, що здійснюють реалізацію інвестиційних проектів у СЕЗ та на ТПР – у 3,3 рази (на 475 одиниць); інвестиційних проектів, що ними впроваджуються – у 3,6 рази (на 428 одиниць).

Очевидно, що таке скорочення відбулося не тільки за рахунок закриття проектів несумлінних інвесторів, а й через власну ініціативу суб'єктів господарювання, яким діяльність у новостворених умовах стала не вигідною через відсутність податкових пільг. Більш того, шведський економіст і відомий фахівець у пострадянському просторі А. Аслунд доречно звертає увагу на те, що незрозумілі правила гри в СЕЗ та тіньові схеми надання пільг не тільки не приваблюють західний капітал, а й відлякують іноземних інвесторів [11].

В процесі дослідження ефективності механізму пільгового податкового режиму слід порівняти результати діяльності даних економічних утворень у розрізі двох часових періодів: з початку заснування (1998 – 2000 роки) – до відміни податкових преференцій (2005 рік); а також з 2005 року – по сьогоднішній день (період діяльності на загальних умовах оподаткування). Це дасть нам можливість дослідити недоліки пільгового режиму оподаткування, що ним користувались інвестори в СЕЗ та на ТПР до моменту повного їх скасування, а також зробити пропозиції щодо подальших перспектив спеціальних режимів оподаткування територіального типу .

Зауважимо, що пільговий режим, як правило, складався з таких елементів: надання податкових канікул (короткотермінове – на 2, 3, 5 років звільнення від оподаткування прибутку); зменшення ставки оподаткування прибутку до 15-20%; звільнення від оподаткування інвестицій; звільнення від сплати ввізного мита і ПДВ сировини, матеріалів, обладнання, устаткування, які ввозяться для потреб реалізації інвестиційного проекту; тимчасове (на період освоєння земельної ділянки) звільнення від плати за землю або зменшення розміру цієї плати; звільнення від сплати ряду обов'язкових платежів.

Пільги встановлювались окремими законами для кожної зони і відрізнялись основним чином саме митним режимом, що запроваджено для більшості СЕЗ і нехарактерним для ТПР. Схематично преференційним режим оподаткування зображено на рис. 2.



**Рис. 2. Схема пільгового оподаткування в СЕЗ та ТПР**

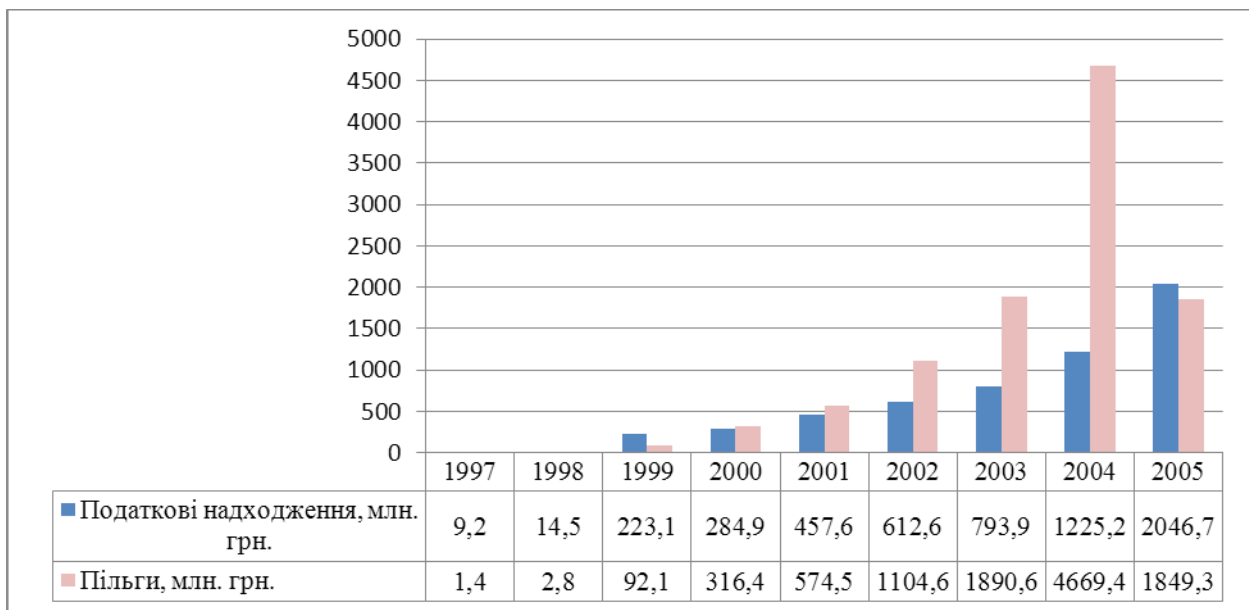
Джерело: складено автором за [12].

Право на користування пільгами одержували лише ті суб'єкти підприємницької діяльності, що відповідають галузевим пріоритетам, пройшли конкурсний добір, підписали угоду з уповноваженим органом, прийняли рішення здійснювати погоджений інвестиційний проект та брали на себе зобов'язання залучити інвестиції, обсяг яких перевищував встановлені граничні показники. Подання достовірної та повної інформації про наслідки запровадження окремих проектів забезпечувала спеціальна методика проведення інвестиційної експертизи проектів, які пропонувались до реалізації у СЕЗ і ТПР.

Тенденції змін обсягів надходжень податків та наданих пільг протягом пільгового періоду функціонування спеціального режиму інвестиційної діяльності суб'єктам господарювання СЕЗ та ТПР чітко простежується на діаграмі рис. 3.

Право на користування пільгами одержували лише ті суб'єкти підприємницької діяльності, що відповідають галузевим пріоритетам, пройшли

конкурсний добір, підписали угоду з уповноваженим органом, прийняли рішення здійснювати погоджений інвестиційний проект та брали на себе зобов'язання залучити інвестиції, обсяг яких перевищував встановлені граничні показники. Подання достовірної та повної інформації про наслідки запровадження окремих проектів забезпечувала спеціальна методика проведення інвестиційної експертизи проектів, які пропонувались до реалізації у СЕЗ і ТПР.



**Рис. 3. Динаміка та співвідношення сум податкових надходжень від суб'єктів інвестиційної діяльності та наданих їм пільг в рамках СЕЗ і ТПР за період 1997 – 2005 років**

Джерело: складено автором за [9; 13].

Як видно з рисунку, до 2005 року спостерігається позитивна динаміка приросту податкових надходжень та наданих пільг. Хоча, слід відмітити, що обсяг податкових пільг зростав значно швидшими темпами порівняно з сумою сплачених податків та обов'язкових платежів, і в 2005 році сума надходжень була у 4,6 разів менша, ніж сума отриманих суб'єктами підприємницької діяльності пільг, яка на кінець 2004 року склала 4 669,4 млн. грн. У 2005 році обсяг наданих преференцій суб'єктам СЕЗ та ТПР скоротився більш як удвічі порівняно з попереднім роком (з 4 669,4 млн. грн. у 2004 році до 1 849,3 млн. грн. – у 2005 р.), тоді як податкові надходження до бюджету продовжували зростати і за підсумком 2005 року становили 2 046,7 млн. грн. (проти 1 225,2 млн. грн. у 2004 р.). Зважаючи на значне

зменшення кількості інвестиційних проектів, таку тенденцію росту надходжень до бюджету логічно обґрунтувати збільшенням податкового навантаження на суб'єктів СЕЗ та ТПР внаслідок скасування пільгового режиму оподаткування.

В контексті вищевикладеного слід зауважити, що, на наше переконання, некоректно визначати податкові пільги, надані суб'єктам СЕЗ та ТПР, як втрати бюджету, що доволі часто можна зустріти у різних аналітичних джерелах. Адже, саме пільги в оподаткуванні виступають стимулом для інвесторів розмістити свої капітали на територіях зі спеціальним інвестиційним режимом. Тому цілком ймовірно, що за відсутності преференційних умов залучити інвестиції та впроваджувати інвестиційні проекти, внаслідок чого здійснюється розширення бази оподаткування, було б неможливим. На рис. 1 та 3 прослідковуються тенденції, що підтверджують логічний взаємозв'язок та взаємодетермінованість показників динаміки кількості інвесторів та інвестпроектів з динамікою наданих податкових пільг. Саме з 2005 року відбувається зменшення кількості суб'єктів СЕЗ та ТПР і впроваджуваних ними проектів внаслідок повного скасування стимулюючого режиму оподаткування, що мало негативний ефект, оскільки призвело до відтоку капіталу, скорочення робочих місць, погіршення інвестиційного клімату в регіонах та скорочення надходжень до бюджетів.

За даними ДПАУ, станом на 01.01.2011 р. від загальної діяльності суб'єктів, що продовжують реалізацію інвестиційних проектів у СЕЗ та на ТПР на загальних умовах оподаткування, надійшло податків і зборів (обов'язкових платежів) 1 366,5 млн. грн. з урахуванням від'ємного значення показника з податку на додану вартість, яке склалось у розрахунках з бюджетом вказаної категорії платників.

Дані табл. 1 свідчать, що надходження від усіх податків (окрім ПДВ) до 2009 року збільшувались порівняно з попередніми роками, при тому, що кількість суб'єктів господарювання постійно скорочувалась. Так, обсяги податку на прибуток зросли у 2007 році на 100,8 млн. грн. або на 7,5 %, у 2008 – на 700,1 млн. грн. або на 48,6 %. У територіальному розрізі податкові поступлення збільшувались по ТПР Донецької області, ТПР у АР Крим, СЕЗ «Закарпаття» та СЕЗ «Миколаїв».



**Надходження податків і обов'язкових платежів від суб'єктів господарювання, що впроваджують інвестиційні проекти у СЕЗ та на ТПР, за 2006 – 2009 роки, млн. грн.**

<b>Податки</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Податок на прибуток	1339,5	1440,3	2140,4	274,5	792,6
Податок з доходів фізичних осіб	524,1	637,8	848,2	568,3	388,8
ПДВ (сальдо)	-1186,3	-1513,8	-3455,2	-2218,1	-195,7
Плата за землю	75,0	77,8	126,2	138,4	81,6
Інші податки	246,5	156,7	200,5	246,1	299,2
<b>Всього податків</b>	<b>998,8</b>	<b>798,7</b>	<b>-139,7</b>	<b>-990,8</b>	<b>1366,5</b>

Джерело: складено автором за [10; 14].

Варто наголосити, що у 2009 р. спостерігається значне скорочення надходжень по основних податках, в тому числі і з податку на прибуток підприємств, у порівнянні з попередніми роками, що певною мірою пов'язане із кризовими явищами в економіці. Проте, не слід нівелювати дію негативних ефектів, пов'язаних з ліквідацією пільгового режиму діяльності, в довгостроковій перспективі.

Якщо в 2005 році вдалося отримати приріст податкових надходжень при тотальному скороченні обсягу наданих пільг, то вже в наступних роках далася ознаки недовіра інвесторів та перенесення низкою іноземних компаній своїх виробничих потужностей з українських СЕЗ на території сусідніх держав (Росії, Словаччини та ін.) [15, 383]. Як видно з даних таблиці, на загальну суму надходжень податків головним чином впливають зміни надходжень податку на прибуток та ПДВ.

Незважаючи на скасування спеціального режиму оподаткування для суб'єктів СЕЗ та ТПР, на підставі рішень господарських судів, за підсумками 2006 – 2010 років декотрі підприємства отримували пільги з податку на прибуток. З таблиці 2 видно, що за результатами декларування у 2006 – 2010 роках найбільший обсяг пільг з податку на прибуток для суб'єктів СЕЗ та ТПР надавалось ТОВ “Кнауф Гіпс Донбас” (ТПР Донецької області) на загальну суму 32,8 тис. грн. Станом на початок 2011 р. пільги з податку на прибуток для суб'єктів СЕЗ та ТПР відсутні.

**Обсяги наданих пільг по податку на прибуток, відновлених суб'єктами  
СЕЗ та ТПР у судовому порядку, млн. грн.**

<b>СПД, що скористалися пільгою</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
ТОВ “Кнауф Гіпс Донбас” (ТПР Донецької області)	2,7	17,0	–	6,9	6,2
ТОВ „Видавнича група „Експрес” (СЕЗ „Яворів”)	–	1,6	–	–	–
ТОВ „Бейкер-Україна” (СЕЗ „Яворів”)	–	0,2	–	90,1	–
ВАТ „Новоград-Волинський м'ясокомбінат” (ТПР Житомирської області)	–	–	2,1	–	–
<b>Всього</b>	<b>2,7</b>	<b>18,8</b>	<b>2,1</b>	<b>97,0</b>	<b>6,2</b>

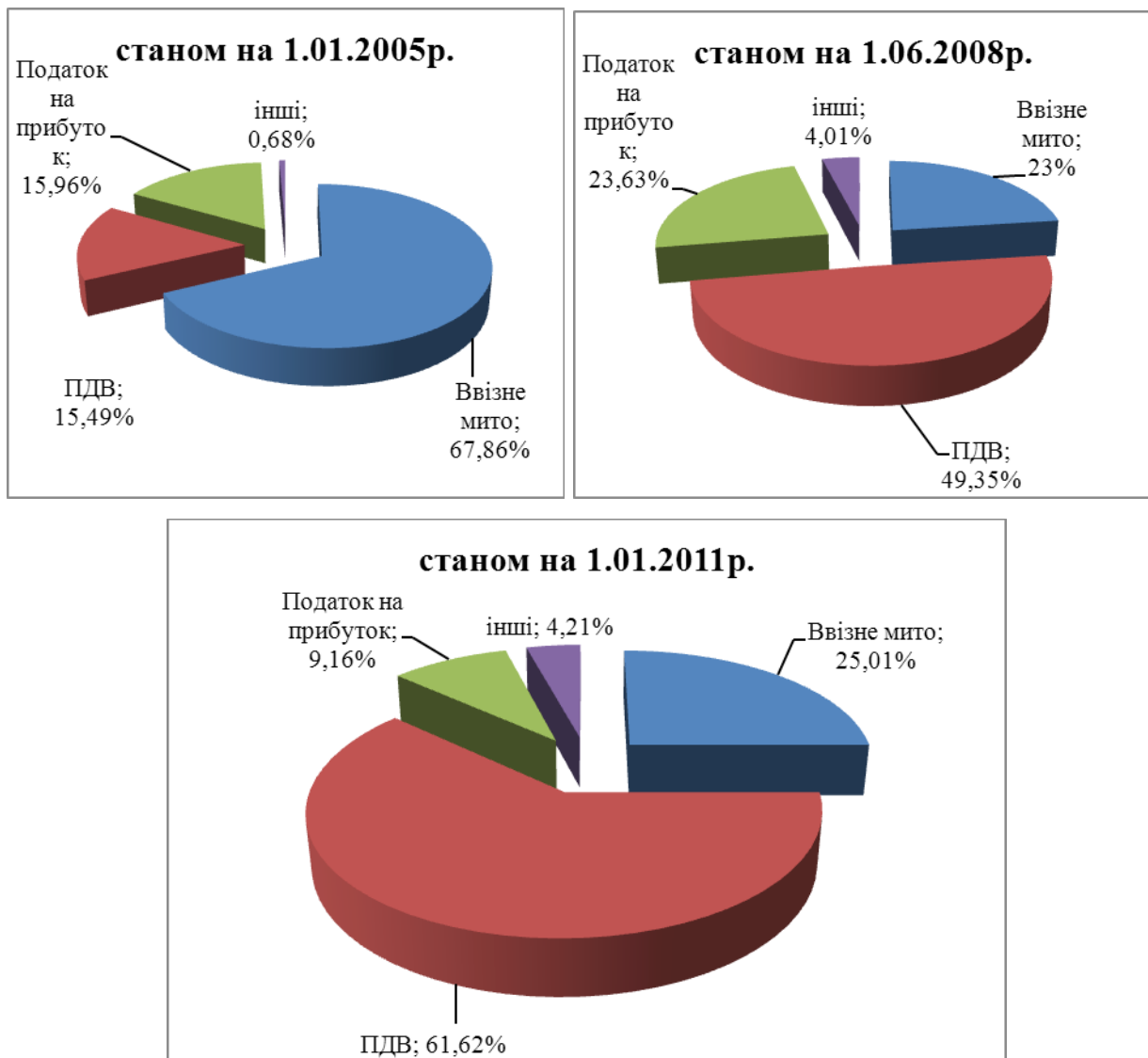
Джерело: складено автором за [10; 14].

Варто врахувати, що пільги по податку на прибуток займають незначну частку у структурі наданих податкових пільг у рамках СЕЗ та ТПР. Задля порівняння слушно приділити увагу змінам у структурі умовно нарахованих платежів. На діаграмах рис. 4 видно, що чільне місце серед отриманих суб'єктами СЕЗ та ТПР пільг займають непрямі податки.

Так, станом на 1.01.2005 року лєвова частка (83,4 %) наданих преференцій припадає на ввізне мито та ПДВ. У I півріччі 2008 року роль пільг по непрямим податкам дещо зменшується (до 72,4 %), проте, залишається провідною. На початок 2011 року обсяг наданих суб'єктам СЕЗ та ТПР пільг по ПДВ та ввізному миту значно скорочується порівняно з попередніми періодами, але частка у загальному обсязі пільг також становить 86,6 %.

Серед загального обсягу пільг по непрямим податкам є пільги, що передбачені спеціальним митним режимом. Тому необхідно дослідити ефективність пільгового митного режиму у спеціальних територіальних утвореннях. Згідно глави 36 Митного кодексу України наявність на території СЕЗ митного режиму спеціальної митної зони передбачає наявність кордону, по одну сторону якої діє пільговий митний режим, а по іншу сторону – загальний. Переміщення товарів через цей кордон тягне за собою певні правові і економічні наслідки. Для цілей оподаткування товари, ввезені на території спеціальних митних зон, розглядаються як такі, що

знаходяться за межами митної території України [19]. Таким чином, створюється ситуація, при якій на території України, що обмежена єдиним державним кордоном, фактично функціонують локальні митні кордони особливих економічних зон.



**Рис. 4. Структура умовно нарахованих платежів суб'єктам СЕЗ та ТПР**

Джерело: складено автором за [16; 17; 18].

Варто зауважити, що спеціальний митний режим є невіддільним атрибутом передусім експортно-виробничих зон та зон зовнішньої торгівлі. І навпаки – надання пільг інвесторам, що орієнтовані на внутрішній ринок, призводять до порушення принципів справедливої та рівної конкуренції. Специфіка експортно-виробничих зон полягає у спрямованості на залучення зарубіжних інвесторів (за рахунок спеціальних стимулів та привілеїв) для виробництва продукції на експорт. В свою чергу, зони зовнішньої торгівлі – це частина території держави, де товари іноземного

походження можуть зберігатися, купуватися та продаватися без сплати мита і митних зборів або з її відстроченням. Що ж до комплексних виробничих зон, то їх функціонування здійснюється у формі експортних виробничих зон, де розвивається, насамперед, експортне виробництво, орієнтоване на переробку власної сировини, або у формі імпортоорієнтованих зон, головна функція яких – розвиток імпортозамінних виробництв.

Проте, вітчизняні реалії дещо різняться від загальноприйнятої практики надання спеціальним територіям статусу митної зони. Так, із 11 створених СЕЗ, митний режим запроваджено на території семи з них, а саме: «Азов», «Донецьк», «Закарпаття», «Порто-франко», «Рені», «Порт Крим» та «Інтерпорт Ковель» (діяльність останньої не розпочато взагалі). Ще у двох зонах передбачено часткове застосування митного режиму – «Яворів» (на території автопорту «Краковець») та «Миколаїв» (на території суднобудівних заводів). Зауважимо, що експортного спрямування вищеперелічені СЕЗ не досягли. Станом на 2004 рік з початку дії СЕЗ та ТПР на експорт реалізовано товарів, робіт, послуг на суму 15,9 млрд. грн. (32,3% від загального обсягу реалізованої продукції, робіт, послуг). У 2004 р. експортні операції становили 30,6% обсягу реалізації [20].

Враховуючи, що більша частина СЕЗ різновекторного спрямування (і експортно-, і внутрішньоорієнтовані), надання режиму митної зони призводить не тільки до значних суперечностей співіснування в межах однієї СЕЗ різних правових режимів (наприклад, розглянутих у праці [21]), а також до утворення легальної діри у митному кордоні для насичення національного ринку іноземною продукцією без сплати ввізного мита та ПДВ.

Важливо, що в період повноправного функціонування спеціального режиму значні обсяги пільг з ввізного мита надавалися суб'єктам СЕЗ та ТПР при ввезенні сировини (передусім товарів 1 – 24 груп УКТ ЗЕД), а не високотехнологічного обладнання. Якщо у 2001 році у загальному обсязі імпорту товарів на спеціальні території частка сировини становила 28,6 % (47,9 млн. доларів США), то у 2004 році вона досягла відмітки 51,7 % (365,5 млн. доларів США). Внаслідок цього, за результатами діяльності у 2004 році сума пільг з ввізного мита на сировину

становила 3,4 млрд. грн. (або 95,2 % загальної суми пільг з ввізного мита), з них на товари 1 – 24 груп припадає 3,3 млрд. грн. (або 93,3 %) [9].

Відзначимо, що ввізне мито та ПДВ при імпорті виступає засобом протекціоністської політики, завдяки чому держава здатна забезпечити справедливі конкурентні умови для національних виробників. Зважаючи, що суб'єкти господарювання в СЕЗ та на ТПР не досягли експортного спрямування інвестиційних проектів, і значна частка виробленої продукції реалізується на внутрішньому ринку, можна стверджувати, що повне звільнення від сплати ввізного мита та ПДВ при імпорті створює умови для погіршення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників аналогічних товарів за межами вільних зон, що породжує негативні екстерналії (наприклад, гальмування процесів технологічного оновлення вітчизняних підприємств, розбудови інфраструктури, збільшення безробіття, зниження попиту на висококваліфіковані кадри тощо).

Тому використовувати податкові пільги при імпорті слід тільки у випадку, коли це не суперечить цілям створення відкритих економічних формувань, сприяє структурній перебудові національної економіки, інтеграції у світовий економічний простір і виключає можливість отримання виграшу в ціновій конкуренції на внутрішньому ринку.

Необхідно відмітити, що пільги по ПДВ найбільш значимі у загальній сумі пільг, наданих суб'єктам СЕЗ та ТПР. За даними ДПАУ, станом на 1.01.2011 р. у розрахунках з бюджетом показник з ПДВ має від'ємне значення та складає -195,7 млн. грн., при цьому загальна сума фактично сплачених податкових зобов'язань складає 541,6 млн. грн., а сума фактично відшкодованого ПДВ – 737,3 млн. грн. Сума фактично відшкодованого з бюджету ПДВ у 2006 році у 2,8 разів більше від суми його надходження, у 2007 – у 3,2 разів, у 2008 – у 6,1 разів. У 2009 році суми ПДВ, заявлені до відшкодування, навпаки зменшились порівняно з попереднім роком на 65,5 %, а в 2010 р. на 27,3 %. При чому у 2010 році суми відшкодувань перевищували надходження тільки в 1,4 рази.

**Надходження ПДВ від суб'єктів господарювання, що впроваджують  
інвестиційні проекти у СЕЗ та на ТПР,**

за 2006 – 2010 роки, млн. грн.

	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Надходження ПДВ	668,3	693,9	674,6	486,1	541,6
Відшкодування ПДВ	1854,7	2207,7	4129,8	2704,2	737,3
ПДВ (сальдо)	-1186,3	-1513,8	-3455,2	-2218,1	-195,7
<b>Всього податків</b>	<b>998,8</b>	<b>798,7</b>	<b>-139,7</b>	<b>-990,8</b>	<b>1366,5</b>

Джерело: складено автором за [10; 14].

Таким чином, у розрахунках з бюджетом суб'єктів СЕЗ та ТПР показник з ПДВ за 2008 – 2009 роки має від'ємне значення, що призвело до негативного балансу податкових надходжень. Слід відмітити, що найбільші суми відшкодування ПДВ зафіксовано по платниках, що здійснюють діяльність на територіях пріоритетного розвитку у Донецькій області, в АР Крим, а також по суб'єктах СЕЗ «Миколаїв».

За інформацією ДПАУ однією з найбільш поширених причин наявності заявлених до відшкодування сум ПДВ є здійснення учасниками СЕЗ та ТПР експортних операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою та передбачають відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам на митній території України.

Важливим є той факт, що згідно звітів ДПА України про суми податкових пільг, отриманих юридичними особами, є три основних види пільг щодо ПДВ:

- операції, які не є об'єктом оподаткування;
- операції, звільнені від оподаткування;
- пільга у вигляді оподаткування за нульовою ставкою (в тому числі оподаткування експорту товарів і послуг).

Проте, якщо детальніше розглянути пільгу у формі оподаткування за нульовою ставкою, то виникають сумніви щодо правомірності віднесення до категорії пільг застосування нульової ставки до експорту. Адже, звільнення від ПДВ експорту є технічною процедурою стягнення цього податку в умовах розвинутої міжнародної торгівлі, коли з метою уникнення подвійного оподаткування додана вартість

оподатковується або у країні походження, або у країні призначення, що дозволяє віднести до розряду технічних виключень оподаткування ПДВ за нульовою ставкою з вивезення товарів і послуг за межі митної території України [22, 25]. Таке твердження впливає з економічної сутності ПДВ, який є податком на споживання товарів і послуг всередині країни. Тому, по суті, дане звільнення не є пільгою не тільки для господарюючих суб'єктів, що здійснюють діяльність у спеціальних зонах, а й на митній території України загалом.

В результаті включення до умовно нарахованих платежів звільнення від оподаткування експорту, які не є пільгами, та інші методологічні неточності, що мають місце при розрахунку даного показника, завищуються втрати бюджету від застосування спеціального податкового режиму, що, по меншій мірі, спотворює показники ефективності функціонування спеціальних зон і негативно впливає на управлінські рішення щодо регулювання їх діяльності.

**Висновки з даного дослідження.** Проаналізувавши окремі аспекти функціонування СЕЗ та ТПР, в цілому необхідно констатувати, що у процесі застосування спеціальних режимів оподаткування як методу залучення інвестицій у депресивні регіони та ключові галузі економіки не вдалося досягнути поставлених цілей. Внаслідок концептуальних недоліків та подальших законодавчих змін формат діяльності спеціальних територіальних утворень було суттєво змінено порівняно з успішними світовими зразками, що і відбилась на ефективності їх роботи. Отже, сьогодні механізм діяльності СЕЗ та ТПР не передбачає преференцій в оподаткуванні для інвесторів, що дає підстави зробити висновок про їхню інертність для економіки, а з іншого боку, відновлення пільг для окремих підприємств судовими органами призводить до поширення дискримінації серед господарюючих суб'єктів. Тому сумнівною видається доцільність подальшого функціонування зональних утворень у сучасному форматі.

Для визначення перспектив спеціальних економічних територій в Україні варто врахувати позитивні соціально-економічні ефекти їх функціонування. Перш за все, це – можливості інноваційного розвитку та модернізації економіки, а також властивість вільних економічних зон сприяти відкритості та глобалізації економіки

шляхом залучення іноземних інвесторів та розширення світогосподарських зв'язків. Враховуючи вищевикладене, ми переконані, що перспектива реформування СЕЗ та ТПР в напрямку їх трансформації у більш прогресивні форми та використання як ефективного засобу стимулювання інноваційного розвитку, повинна домінувати над ідеєю повної їх ліквідації.

В результаті дослідження прагматики функціонування спеціального режиму оподаткування робимо висновок про значний вплив на активність господарюючих суб'єктів пільгових податкових умов. Доведено, що основними інструментами податкового стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності передусім виступали пільги по ПДВ та ввізному миту. Значна частка податкових пільг використовувалася без дотримання їх цільового призначення, передусім забезпечення експортного спрямування зон та імпорту високотехнологічного обладнання. Крім того, як показує практика, надання спеціального митного режиму СЕЗ здійснювалось з порушенням концептуальних положень, що призводило до значних зловживань з боку інвесторів, що користувались пільгами.

Проте, як засвідчує світовий досвід та наукові дослідження, регулюючий потенціал прямих податків вважається потужнішим, оскільки останні безпосередньо пов'язані з об'єктом оподаткування та платником. Слід відмітити, що у загальному результаті внаслідок переваги преференцій по непрямим податках в рамках СЕЗ та ТПР послабилась фіскальна функція податків, проте стимулюючого впливу так і не відбулося. Тому, що саме податок на прибуток має значний регулятивний потенціал, і, в першу чергу, відіграє роль стимулятора інвестиційних процесів та економічного розвитку.

Тому виникає необхідність дослідження специфіки, напрямків і умов модернізації та трансформації спеціальних режимів оподаткування територіального типу безпосередньо побудованих на основі пільг з податку на прибуток підприємств, що відповідає сучасній світовій практиці оподаткування та носитиме більш прозорий характер.

### **Література:**



1. Куніцин С. В. Науково-методичні основи управління проектами вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку //Автореф.дис. канд. екон. наук: 08.10.01 / С.В. Куніцин; Н.-д. екон. ін-т М-ва економіки та з питань європ. інтегр. України. – К., 2003. – 18 с.
2. Пугачевська К. Й. Організація і підвищення ефективності діяльності спеціальних економічних зон (за матеріалами СЕЗ України): дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 / Пугачевська К. Й. – Л., 2002. – 186 с.
3. Чмир О. С. Методологічні основи створення та функціонування спеціальних (вільних) економічних зон і територій пріоритетного розвитку //Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.10.01 / О.С. Чмир; Наук.-дослід. екон. ін-т М-ва економіки України. – К., 2001. – 34 с.
4. Макогон Ю. В. Регіональні економічні зв'язки і вільні економічні зони: підруч. / Ю.В. Макогон, В.І. Ляшенко, В.О. Кравченко. – Донецьк: ДонНУ, 2005. – 514с.
5. Гурняк І. Дослідження інститутів СЕЗ та ТПП в Україні на основі регресійного аналізу // Спеціальні економічні зони і території пріоритетного розвитку України //Економічні Есе. – Київ: Інститут реформ. – Випуск №19. – 2005. – С. 71 – 81.
6. Дацишин М., Мегеда О. Вплив спеціальних режимів інвестиційної діяльності на соціально-економічний розвиток міст Донбасу //Спеціальні економічні зони і території пріоритетного розвитку України //Економічні Есе. – Київ: Інститут реформ. – Випуск №19. – 2005. – С. 31 – 43.
7. Лебеда Т., Пахолко П., Оценка бюджетной эффективности функционирования свободных экономических зон и территорий приоритетного развития в Украине // Теория и практика управления. – №10. – 2004.
8. Гендлер Г. Податкові пільги як фактор залучення інвестицій у розвиток депресивних територій // Вісник податкової служби України. – 2005. – № 27. – с. 43 – 48.
9. Верховна Рада України: Попередній звіт про виконану роботу Тимчасової слідчої комісії з питань перевірки ефективності функціонування спеціальних

- економічних зон та територій пріоритетного розвитку в Україні. – [Електронний ресурс ВРУ]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. [Дані ДПАУ щодо аналізу діяльності СЕЗ та ТПР України за 2010 рік] [Електронний ресурс] : відповідь від 8. 12. 2012 за № 2378/6/18-3115 на запит від фіз. особи / С.І. Лекарь; Державна податкова служба України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2011. – Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.
  11. Волошин О. И оффшорам стало трудно // Компаньйон. – 25.02.2005 г. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.companion.ua/>
  12. Інформація про основні пільги, що надаються інвесторам на територіях спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ) та на територіях із спеціальним режимом інвестиційної діяльності. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://me.kmu.gov.ua/>
  13. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://me.kmu.gov.ua/>
  14. [Дані ДПАУ щодо аналізу діяльності СЕЗ та ТПР України за 2008 рік] [Електронний ресурс] : відповідь від 8. 12. 2012 за № 2378/6/18-3115 на запит від фіз. особи / С.І. Лекарь; Державна податкова служба України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2011. – Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.
  15. Україна у 2008 році: щорічні оцінки суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку: Монографія / За заг. ред. Ю.Г. Рубана. – К.: НІСД, 2008. – 744с.
  16. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР за 2005 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://me.kmu.gov.ua/>
  17. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР станом на 1.06.2008 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://me.kmu.gov.ua/>
  18. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР за 2010 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://me.kmu.gov.ua/>

19. Митний кодекс України № 92-IV від 11 липня 2002 року . – [Електронний ресурс ВРУ]. – Режим доступу: [//http://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
20. Гендлер Г. Податкові пільги як фактор залучення інвестицій у розвиток депресивних територій // Вісник податкової служби України. - №27 – 2005р.
21. Коссе Д. СЕЗ «Миколаїв»: проблеми оподаткування // Юридичний журнал. – № 9. – 2003. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/>
22. Соколовська А., Луніна І., Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення // Економіка України. – 2005. – № 9. – С. 21-30.