

УДК 338.24

СТАТИСТИЧНИЙ АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НА ПРИКЛАДІ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ

ЧЕРНЯВСЬКА Любов Валентинівна,

старший викладач кафедри фінансів та банківської справи
Черкаський інститут ДВНЗ «Університет банківської справи»
e-mail: l.chernyavska@meta.ua

Анотація. У статті на основі статистичного аналізу проведено аналіз ефективності правового регулювання діяльності спеціальних (вільних) економічних зон в Україні. Автор робить висновок про те, що саме недоліки законодавства, що сприяли вчиненню суб'єктами різноманітних податкових та митних правопорушень, а також невважене та мало прогнозоване внесення змін до законодавчих актів щодо С(В)ЕЗ стало причиною їх занепаду в Україні.

Аннотация. В статье на основе статистического анализа проведен анализ эффективности правового регулирования деятельности специальных (свободных) экономических зон в Украине. Автор делает вывод о том, что именно недостатки законодательства, способствовавшие совершению субъектами различных налоговых и таможенных правонарушений, а также невзвешенное и мало прогнозируемое внесение изменений в законодательные акты по С (В) ЭЗ стало причиной их упадка в Украине.

Ключові слова: правова статистика, механізм правового регулювання, оцінка ефективності, спеціальні (вільні) економічні зони, спеціальні податкові режими.

Ключевые слова: правовая статистика, механизм правового регулирования, оценка эффективности, специальных (свободных) экономических зонах, специальные налоговые режимы.

Постановка проблеми та актуальність дослідження. Ефективність механізмів правового регулювання залежить від великої кількості факторів як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру, і у першу чергу – від якості нормативно-правових актів, що видаються органами законодавчої та виконавчої влади. Не викликає сумнівів теза про те, що якість законодавства перевіряється у першу чергу судовою практикою, однак, у сферах фінансових та податкових правовідносин достатньо чітко оцінити ефективність тих чи інших елементів механізму правового регулювання цілком можливо, застосовуючи у першу чергу методи статистичного аналізу. Одним із найбільш дискусійних питань у вітчизняній фінансовій та правовій науках є проблематика спеціальних податкових режимів, при чому ця дискусія часто виходить за межі власне науки і широко обговорюється громадськістю у парламентських колах, викликаючи нерідко публіцистичні чи політичні спекуляції, не підкріплені необхідними обґрунтуваннями та розрахунками.

У той же час, вітчизняна наука накопичила достатній масив статистичних даних, який дозволяє дати належну оцінку наслідків запроваджен-

ня окремих спеціальних податкових режимів, визначивши їхні переваги і недоліки. Найбільш цікавим у цьому плані є аналіз діяльності спеціальних (вільних) економічних зон (далі – С(В)ЕЗ) в Україні, оскільки, враховуючи той факт, що в нинішніх умовах діяльність вітчизняних С(В)ЕЗ практично згорнулася, адже саме на основі статистичного аналізу їх діяльності можна визначити основні елементи механізму правового регулювання, які сприяли їхньому розвитку, і які, навпаки, призвели до їхнього занепаду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що свого часу активно досліджувалися актуальні питання діяльності С(В)ЕЗ. Зокрема, авторами Чмир О. С., Гусев Ю. В., Панченко В. Г., Пила В. І. опубліковано монографію «Вітчизняна практика та світовий досвід СЕЗ і ТПП» [1], в якій висвітлені питання створення та діяльності спеціальних (вільних) економічних зон і територій пріоритетного розвитку. Досліджували функціонування С(В)ЕЗ в Україні і такі науковці та економісти-практики, як Кіндзерський Ю., Хілько В. М., Іванович І. Ю., Сарана С. В., Семенко Б. М., Т. М. Семенко, Зименков Р. І., Удовиченко В., Савин В. А. та ін. Проблеми державного ре-

гулювання діяльності вільних економічних зон в Йорданії досліджував Мамун Х. Питання обліку фінансування інвестиційних проектів у С(В)ЕЗ досліджувала Андрухів-Садівська Н. Б., однак у переважно автори більшості праць розглядали правове регулювання діяльності С(В)ЕЗ як зовнішній фактор, не визначаючи безпосередньої кореляції між змінами у вітчизняному правовому полі та економічними показниками діяльності С(В)ЕЗ в Україні.

Саме тому основною метою даної статті є статистичний аналіз впливу змін у законодавчому регулюванні діяльності С(В)ЕЗ їх на результати в Україні.

Виклад основного матеріалу. З 1991 року, відколи Україна стала незалежною державою, відбувається формування та розвиток її економічної, політичної і правової систем. Проте, становлення незалежності України не відбувалося відособлено від інших країн. Досить часто у своїй діяльності теоретики та практики України зверталась до історії та закордонного досвіду з приводу різних питань. Так, в Україні активно почали створювати спеціальні (вільні) економічні зони (С(В)ЕЗ), наслідуючи іноземний досвід їх діяльності.

Так, 13.10.1992 р. був прийнятий Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» [2]. Першою СЕЗ в Україні стала Північнокримська експериментальна економічна зона «Сиваш» (1995-2001рр., уже не діє як СЕЗ), пізніше були створені ще 11 С(В)ЕЗ: «Курортполіс Трускавець» з 01.01. 2000 р., «Славутич» з 30.06. 1998 р., «Порт Крим» з 01.01. 2000 р., «Рені» з 17.05. 2000 р., «Порто-франко» на території Одеського морського торговельного порту з 01.01. 2000 р., «Миколаїв» з 01.01. 2000 р., «Інтерпорт Ковель» з 01.01. 2000 р., «Яворів» з 17.02. 1999 р., «Закарпаття» з 09.01. 1999 р., «Азов» з 21.07. 1998 р., «Донецьк» з 21.07.1998 р.

За своєю економічною природою С(В)ЕЗ представляє собою «інструмент вирішення економічних, соціальних і науково-технічних проблем, шляхом відмовлення держави на частині своєї території (цілком чи частково) від фіскальних вимог до суб'єктів підприємницької діяльності, з метою спонукати їх до участі у розв'язанні даних проблем» [3, с. 7].

В Україні застосовується територіальний підхід до створення С(В)ЕЗ, згідно якого спеціальні (вільні) економічні зони (С(В)ЕЗ) являють собою частину території України, на якій встановлю-

ються і діють спеціальний правовий режим економічної діяльності та порядок застосування і дії законодавства України. За такого підходу на території С(В)ЕЗ запроваджуються пільгові митні, валютно-фінансові, податкові та інші умови економічної діяльності національних та іноземних юридичних і фізичних осіб [2].

Спеціальний податковий режим – це «окрема система заходів щодо оподаткування, яка застосовується у відповідний податковий період, переважно виступаючи підсистемою загального податкового режиму, стосується окремих категорій суб'єктів господарювання, особливих груп об'єктів оподаткування чи певної території або галузі економіки та передбачає застосування альтернативних податків і додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників» [4, с. 25].

При цьому спеціальний податковий режим, будучи похідним від загального, урегульовує окремі питання, що є відмінними від загального податкового режиму, визначаючи їхні особливості, виступає як відносно окремий податковий режим, якому властиві свої характерні ознаки [5, с. 18].

Правовий режим функціонування С(В)ЕЗ в Україні передбачав для суб'єктів С(В)ЕЗ надання таких пільг: режим спеціальної митної зони, звільнення від оподаткування прибутку (повне або часткове), звільнення від оподаткування інвестицій, звільнення від сплати ввізного мита та ПДВ, звільнення від обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті, звільнення від плати за землю та від сплати зборів до деяких бюджетних фондів. Від початку функціонування С(В)ЕЗ до суб'єктів С(В)ЕЗ запроваджувався спеціальний режим оподаткування. Проте, від 01.01.2005 р. податкові пільги на територіях С(В)ЕЗ законодавчо було скасовано, внаслідок чого суб'єкти С(В)ЕЗ практично перестали мати переваги перед іншими суб'єктами господарської діяльності в Україні.

Таким чином, «спеціальний правовий режим економічної діяльності та порядок застосування і дії законодавства України» фактично не діє, чим порушується ст. 1 Закону України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» [2]. Поряд з цим, скасування податкових пільг на територіях С(В)ЕЗ відповідає принципу побудови та призначення системи оподаткування – рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однако-

вого підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) [6].

За даними Державної служби статистики України з початку функціонування й до 01.01.2012 р. в С(В)ЕЗ України було залучено інвестицій на суму 834861,9 тис. дол. США, з яких 146 115,2 складають іноземні інвестиції (17,5%). Слід зазначити, що в середньому за аналізований період щорічно інвестиції становили 64220,1 тис. дол. США [7]. При цьому сума залучених інвестицій в основному збільшувалася. Так, якщо за період від початку діяльності СЕЗ С(В)ЕЗ до 2004 року в середньому сума всіх інвестицій становила 49799,92 тис. дол. США кожен рік, то в 2005-2008 рр. – 94335,88 тис. дол. США 52572,97 тис. дол. США. Проте, позитивна динаміка суми надходження інвестицій до 2008 р. швидше є наслідками інфляційних процесів, а не залучення додаткових інвесторів. Адже після скасування пільгового податкового механізму для діяльності суб'єктів С(В)ЕЗ значна частина інвесторів, які вже працювали на територіях С(В)ЕЗ, скасували інвестиційні проекти у зв'язку з закінченням терміну реалізації проектів у пільговому режимі оподаткування (43%), за ініціативою інвесторів та з інших причин. Кількість інвестиційних проектів різко зменшилась. Зменшення надходження суми інвестицій до С(В)ЕЗ після 2008 року пояснюється економічною кризою.

З початку функціонування С(В)ЕЗ сума інвестицій в них різко зросла в 2001 р., що пояснюється тим, що це був другий або ж третій рік діяльності С(В)ЕЗ, про них стало відомо як вітчизняним, так і іноземним інвесторам. А ось в 2005 р. сума інвестицій різко зменшилась, що пояснюється скасуванням більшості податкових пільг. Нестабільність правового поля негативно відзначилась на подальшому інвестуванні до С(В)ЕЗ. Так, до 2005 р. інвестиції в середньому зростали кожного року на 16563,84 тис. дол. США або на 72,54%, а після 2005р. – лише на 9077,98 або на 8,97%, а в 2009-2011 рр. взагалі фактично відбувся спад інвестицій, що в середньому на рік становив 8490,07 тис. дол. США або 7.32%, що продовжується й до цього часу.

В структурі інвестицій до С(В)ЕЗ іноземні інвестиції склали від 7% в 2007 р. до 43% в 2000 р., а в післякризовий період від 0,63% в 2011 р. до 50,8% в 2009 р. [7], останнє за рахунок іноземного інвестиційного проекту в С(В)ЕЗ

«Закарпаття». Чіткої тенденції щодо залучення іноземних інвестицій до С(В)ЕЗ України немає, однак слід зауважити, що в 2005 році спостерігається їх спад, що пов'язано з відміною пільгового податкового механізму.

За даними статистичного спостереження [8], станом на 1 січня 2015 р. у 6 С(В)ЕЗ та на 8 ТПР реалізуються 94 проекти. Цими проектами передбачено надходження інвестицій в обсязі 1036,0 млн. дол. США, з них у С(В)ЕЗ – 523,8 млн. дол. (50,6% загального обсягу), на ТПР – 512,2 млн. дол. (49,4%).

За інвестиційними проектами, що реалізуються, фактично надійшло 1035,2 млн. дол. інвестицій, що становить 99,9% передбачених обсягів, з них 658,2 млн. дол. (63,6% обсягу надходжень) – у С(В)ЕЗ, 377,0 млн. дол. (36,4%) – на ТПР. Українськими інвесторами вкладено 671,1 млн. дол. інвестицій (64,8% загального обсягу), іноземними – 364,1 млн. дол. (35,2%). У 2014 р. внесено 35,2 млн. дол. українських інвестицій.

У реалізації інвестиційних проектів брали участь інвестори з понад 40 країн світу й окремі міжнародні фінансові організації. Проте кількість іноземних інвесторів та обсяги їх інвестування в проекти суб'єктів С(В)ЕЗ в Україні після відміни пільг у 2005 році постійно скорочується, і в 2015р. у реалізації інвестиційних проектів у С(В)ЕЗ брали участь інвестори з 21 країни світу. Найбільші обсяги інвестицій з початку реалізації проектів надійшли з: Німеччини – 218,0 млн. дол. (59,9% загального обсягу іноземних інвестицій); Японії – 61,8 млн. дол. (17,0%); Кіпру – 25,5 млн. дол. (7,0%); Польщі – 15,8 млн. дол. (4,3%); Угорщини – 7,6 млн. дол. США (2,1%) [8, с.4].

Слід відмітити, що до С(В)ЕЗ «Порт Крим» надходили виключно іноземні інвестиції, до С(В)ЕЗ «Донецьк» на початку функціонування в 2000 та 2001 рр. іноземні інвестиції становили 85% та 91% відповідно й С(В)ЕЗ «Рені», іноземні інвестиції до якої в 2002, 2003 та 2005 рр. склали 93, 83 та 98% відповідно. Лідером у залученні іноземних інвестицій в 2003 р. була С(В)ЕЗ «Закарпаття», іноземні інвестиції до якої склали 93% серед всіх інвестицій до цієї С(В)ЕЗ. Щодо інших економічних зон, то лише в С(В)ЕЗ «Інтерпорт Ковель» зовсім не було іноземних інвестицій, оскільки вказана С(В)ЕЗ й досі не почала функціонувати як С(В)ЕЗ. В інших же економічних зонах України іноземні інвестиції були, але в основному вони склали меншу частину порівняно з вітчизняними, а протягом деяких років взагалі були відсутніми в окремих економічних зонах.

В структурі інвестицій переважали інвестиції в основний капітал (87,3%). За видами інвестицій переважають грошові внески та внески у вигляді рухомого і нерухомого майна, які складають відповідно 73,05 і 20,67%. Щодо іноземних інвестицій, то тут пропорції дещо інші – 81,34 та 18,05%, але також вони доводяться на грошові внески та внески у вигляді рухомого і нерухомого майна відповідно. Окрім цього, слід відзначити, що серед грошових внесків іноземних інвесторів більше кредитів – 38,16%.

Серед вітчизняних інвестицій за джерелами фінансування більше половини становлять власні кошти підприємств – 56,05% та кредити банків й інші позики – 32,48%. Водночас, фінансування з Державного бюджету становили лише дещо більше 1% [9, с. 86-87].

На нашу думку, ідея з пільговим податковим механізмом для суб'єктів С(В)ЕЗ була гарною, однак неповністю продуманою. Адже в результаті періодичних перевірок діяльності суб'єктів С(В)ЕЗ було виявлено численні порушення чинного податкового законодавства, найпоширенішими серед яких були:

1. Нецільове використання імпортованих в Україну товарів для потреб підприємства, тобто використання їх у виробництві, яке непов'язане з реалізацією проекту або подальший продаж таких товарів на митній території України.

2. Ввезення на митну територію України товарів та інших предметів, походженням зі спеціальних територій, що не відповідають критеріям повністю вироблених або достатньо перероблених. В результаті цього підприємства ухилялися від сплати ввізного мита й ПДВ при імпорті матеріалів (сировини, комплектуючих), що використовуються у виробництві таких товарів.

3. Порушення інвестором умов договору (контракту) на реалізацію інвестиційного проекту в частині недотримання умов внесення інвестицій за обсягами та етапами реалізації проекту.

Тому Законом України від 03.06.2005 р. [10] було фактично скасовано особливий статус С(В)ЕЗ в Україні та відмінено значну частину податкових пільг. Провівши статистичний аналіз бачимо, що скасування пільг для суб'єктів С(В)ЕЗ негативно відобразилося на довірі закордонних інвесторів до України, як до економічного партнера. Відтак, обсяги інвестицій в С(В)ЕЗ різко зменшилися. Вважаємо, що державна політика в прийнятті управлінських рішень повинна бути послідовною і стабільною, що неодмінно сприятиме розвитку підприємництва та економічному

розвитку в цілому. І С(В)ЕЗ могли б стати дієвими інструментами активізації розвитку підприємництва в Україні.

Пільговий податковий механізм спеціально застосовувався до суб'єктів С(В)ЕЗ з метою залучення інвесторів на території С(В)ЕЗ, а також з метою розвитку економічно відсталих регіонів та розбудови сучасної інфраструктури. Відміна податкових пільг відштовхнула потенційних та частину реальних інвесторів, які вже працювали на території С(В)ЕЗ, що спричинило недосягнення очікуваних результатів.

В той же час, аналіз досвіду діяльності С(В)ЕЗ у тих зарубіжних країнах, де податкове законодавство є достатньо виваженим і стабільним, однозначно показує, що діяльність С(В)ЕЗ може приносити істотний позитивний ефект для держави в цілому чи окремих її регіонів.

Так, у 1980 р. в США для вирішення проблеми депресивних територій, де в основному проживало негритянське та латиноамериканське населення, було прийнято рішення про створення підприємницьких зон [11, с. 30], головним завданням стала підтримка малого та середнього бізнесу. Суб'єкти господарювання підприємницьких зон США користувалися неподатковими пільгами (послаблення контролю у сфері управління, стандартах довілля тощо) та податковими, що стосувалися торгівлі, виробництва та будівництва [12, с. 55]. Слід звернути особливу увагу на факт, що пільговим видом економічної діяльності стало будівництво. Це не випадково, адже в підприємницьких зонах створювалося багато нових робочих місць і кваліфікований персонал переїздив туди працювати. Таким чином, даний прийом позитивно сприяв у вирішенні проблем депресивних територій.

У 1957 р. в міжнародному аеропорту Шеннон в Ірландії була створена перша експортно-орієнтована зона. Головною її метою було просування експорту промисловості та сприяння працевлаштування місцевого населення, на той час планувалося створити 300 додаткових робочих місць [13, р. 70]. Пізніше СЕЗ набули поширення в багатьох азіатських країнах, зокрема, на Тайвані, Філіппінах, Шрі-Ланці, в Таїланді, які започаткували новий підхід до організації діяльності експортно-орієнтованих зон. В цих країнах за рахунок спеціальних економічних, адміністративних, фінансових і, навіть, політичних заходів створюється сприятливе середовище для залучення внутрішніх та зовнішніх інвестицій, розвитку інфраструктури.

Також доречно згадати практику створення СЕЗ в Китаї, де досвід функціонування СЕЗ є успішним. В Китаї керівництвом, щоб залучити інвесторів на визначену територію, було організовано велику будівельну програму, пов'язану з необхідністю створення практично на неосвоєних місцях сучасної інфраструктури (дороги, зв'язок, житло, офіси та ін.). При цьому, важливо відзначити, що 80% пов'язаних з цим витрат несла китайська сторона [14, с. 84], а інвестори розгортали свою діяльність практично на всьому створеному. Отже, в Китаї держава спочатку понесла витрати по створенні макроекономічної інфраструктури та сприятливих умов для потенційних інвесторів СЕЗ, а вже потім, не відразу, отримала доходи до бюджету. Окрім цього, СЕЗ, відкриті приморські міста, відкриті приморські райони зумовили територіальний розподіл населення країни: з більше 1,3 млрд. жителів переважна частина – 90% мешкає на схід від умовної лінії Гайе-Тенгонг, а лише 10% знаходиться на захід від цієї лінії, хоч це займає 57% від всієї території країни [15, с. 48]. Тобто, населення більше

зосереджене в розвинених районах країни, де є інфраструктура та робочі місця.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На нашу думку, проведене дослідження підтвердило можливість та необхідність застосування статистичного аналізу для оцінки ефективності механізму правового регулювання, принаймні у сферах фінансових та податкових правовідносин. Вивчення досвіду діяльності вітчизняних С(В)ЕЗ та порівняння його з аналогічним іноземним досвідом дозволяє із впевненістю зазначити, що основними причинами занепаду С(В)ЕЗ в Україні стали саме недоліки законодавства, що сприяли вчиненню суб'єктами різноманітних податкових та митних правопорушень, а також невважене та мало прогнозоване внесення змін до законодавчих актів щодо С(В)ЕЗ. Тому існує потреба у проведенні подальших статистичних досліджень ефективності інших видів спеціальних податкових режимів за метою недопущення повторення гіркого досвіду вітчизняних С(В)ЕЗ.

Список використаних джерел

1. Чмир О. С. Вітчизняна практика та світовий досвід СЕЗ і ТПП / О. С. Чмир, В. Г. Панченко, Ю. В. Гусев, В. І. Піла. Київ : Вістка. – 2013. – 252 с.
2. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон : Закон України від 13.10.1992 р. № 2673-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 50. – Ст. 676.
3. Мамун Х. Удосконалення системи державного регулювання діяльності вільних економічних зон в Йорданії : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.03 «Організація управління, планування і регулювання економікою» / Мамун Халаф Ахмад Халахля. – Одеса, 2005. – 20 с.
4. Спеціальні податкові режими: сучасний стан та перспективи розвитку : монографія / [С.В. Сарана, Б.М. Семенко, Т.М. Семенко] ; за ред. С.В. Сарани. – Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2012. – 170 с.
5. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – № 4. – С. 15–18.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.
7. Статистика інвестицій і будівництва [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ6_u.htm. – Заголовок з екрану.
8. Надходження та освоєння інвестицій у спеціальних (вільних) економічних зонах та на територіях пріоритетного розвитку України за інвестиційними проектами у 2014 році. // Статистичний бюлетень – К. : Державна служба статистики України. 2015р. – 57 с.
9. Чернявська Л. В. Аналіз інвестиційної діяльності у спеціальних економічних зонах України / Л. В. Чернявська // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3 (18). – С. 85-88
10. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України : Закон України від 5.03.1005 р. № 2505-IV : станом на 18.03.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

11. Зименков Р. И. Свободные экономические зоны в США / Зименков Рудольф Иванович // США и Канада : Экономика. Политика. Культура. – 2005. – № 11. – С. 24-38.

12. Удовиченко В. Розробка механізму запровадження спеціальних економічних зон: методологія, практика / Удовиченко В. // Збірник наукових праць УФЕІ. – 1999. – № 2. – С.47-59.

13. Sit V. F. The Special Economic Zones of China: a New Type of Export Processing Zone? / Sit Vic-

tor F. // The Developing Economies. – 1985. – Vol. 23. – № 1. – P. 69-87.

14. Савин В. А. О свободных экономических зонах / Савин В. А. // Менеджмент в России и за рубежом. – 1999. – № 6. – С. 84-92.

15. Майрингер Г. Китай. Зміна настрою в «імперії свиней» / Георг Майрингер // Агроексперт. – 2008. – № 1. – С. 48-49.