

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ
СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ

Факультет економіки, бізнесу та міжнародних відносин Кафедра соціального
забезпечення та податкової політики

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА
РОБОТА**

на тему «Податкові пільги та їх вплив на розвиток
пріоритетних галузей економіки»

Виконав: студент групи _____
Спеціальність 051 «Економіка»
Крупій Ю.В.

(прізвище та ініціали)

Керівник _____
(науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Рецензент _____
(місце роботи)

(посада)

(науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Дніпро – 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ

Факультет _____

Кафедра _____

Ступінь вищої освіти _____

Спеціальність _____

(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри

“ _____ ” _____ 20__ р.

З А В Д А Н Н Я
НА МАГІСТЕРСЬКУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи Податкові пільги та їх вплив на розвиток пріоритетних галузей економіки

керівник роботи _____,

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом УМСФ від “ _____ ” _____ 20__ р.

№ _____

2. Строк подання студентом роботи

3. Вихідні дані до роботи .

Законодавчі та нормативно-правові акти України у сфері оподаткування і бюджетної політики (Податковий кодекс України, Бюджетний кодекс України, закони України, постанови Кабінету Міністрів України);

офіційні статистичні дані Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України;

матеріали міжнародних організацій (МВФ, Світового банку);

наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем оподаткування та економічного розвитку;

аналітичні звіти, публікації профільних установ і відкриті інформаційні ресурси.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

розкрити теоретичні засади податкових пільг та їх місце в системі державної економічної політики;

дослідити сутність, форми та класифікацію податкових пільг;

АНОТАЦІЯ

Магістерська кваліфікаційна робота на тему «Податкові пільги та їх вплив на розвиток пріоритетних галузей економіки» присвячена дослідженню теоретичних засад, практичних аспектів застосування податкових пільг та оцінці їх ролі як інструменту стимулювання соціально-економічного розвитку держави.

У роботі розкрито економічну сутність податкових пільг, їх місце в системі державного регулювання та узагальнено наукові підходи до класифікації податкових пільг. Досліджено механізми реалізації податкових пільг в економічній політиці, визначено їх вплив на перерозподіл фінансових ресурсів та формування сприятливого податкового середовища.

Проведено аналіз податкових пільг як стимулу розвитку пріоритетних галузей економіки, обґрунтовано критерії визначення таких галузей та оцінено вплив податкових преференцій на інвестиційну привабливість та інноваційну активність суб'єктів господарювання. Узагальнено сучасні тенденції застосування податкових пільг в умовах структурної трансформації економіки.

У третьому розділі здійснено оцінку економічної ефективності податкових пільг, визначено їх фіскальні наслідки та вплив на економічне зростання. Особливу увагу приділено потенційним ризикам і зловживанням у сфері податкових пільг, зокрема втратам бюджету, нецільовому використанню пільг та зниженню податкової дисципліни.

За результатами дослідження розроблено конкретні пропозиції щодо вдосконалення системи податкових пільг, спрямовані на підвищення їх адресності, прозорості та результативності, а також мінімізацію ризиків неефективного застосування.

Практична цінність одержаних результатів полягає у можливості їх використання органами державної влади при формуванні податкової політики, а також суб'єктами господарювання під час планування інвестиційної та інноваційної діяльності.

Ключові слова: податкові пільги, податкова політика, пріоритетні галузі економіки, інвестиційна привабливість, інновації, економічна ефективність, податкові ризики.

ABSTRACT

The master's thesis on the topic "Tax benefits and their impact on the development of priority sectors of the economy" is devoted to the study of theoretical foundations, practical aspects of the application of tax benefits and the assessment of their role as a tool for stimulating the socio-economic development of the state.

The work reveals the economic essence of tax benefits, their place in the system of state regulation and summarizes scientific approaches to the classification of tax benefits. The mechanisms for implementing tax benefits in economic policy are studied, their impact on the redistribution of financial resources and the formation of a favorable tax environment is determined.

An analysis of tax benefits as an incentive for the development of priority sectors of the economy is carried out, the criteria for determining such sectors are substantiated and the impact of tax preferences on the investment attractiveness and innovative activity of business entities is assessed. Modern trends in the application of tax benefits in the conditions of structural transformation of the economy are summarized.

The third section assesses the economic efficiency of tax benefits, identifies their fiscal consequences and impact on economic growth. Particular attention is paid to potential risks and abuses in the field of tax benefits, in particular budget losses, misuse of benefits and reduction of tax discipline.

Based on the results of the study, specific proposals were developed to improve the system of tax benefits, aimed at increasing their targeting, transparency and effectiveness, as well as minimizing the risks of ineffective application.

The practical value of the results obtained lies in the possibility of their use by state authorities in the formation of tax policy, as well as by business entities when planning investment and innovation activities.

Keywords: tax benefits, tax policy, priority sectors of the economy, investment attractiveness, innovation, economic efficiency, tax risks.

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП | 7 |
| РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ | 10 |
| 1.1. Сутність та класифікація податкових пільг | 10 |
| 1.2. Механізми реалізації податкових пільг в економічній політиці | 19 |
| Висновки до розділу 1 | 26 |
| РОЗДІЛ 2 ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ ЯК СТИМУЛ ДЛЯ РОЗВИТКУ ПРІОРИТЕТНИХ ГАЛУЗЕЙ | 27 |
| 2.1. Визначення пріоритетних галузей економіки | 27 |
| 2.2. Вплив податкових пільг на інвестиційну привабливість та інновації | 35 |
| Висновки до розділу 2 | 47 |
| РОЗДІЛ 3 ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА РИЗИКИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ | 49 |
| 3.1. Оцінка економічної ефективності податкових пільг | 49 |
| 3.2. Потенційні ризики та зловживання у сфері податкових пільг | 63 |
| Висновки до розділу 3 | 71 |
| ВИСНОВКИ | 73 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 79 |

ВСТУП

У сучасних умовах трансформації національної економіки, посилення глобальної конкуренції та обмеженості фінансових ресурсів особливої актуальності набуває пошук ефективних інструментів державного регулювання соціально-економічного розвитку. Одним із ключових важелів впливу держави на економічні процеси є податкова політика, важливе місце в якій посідають податкові пільги. Вони розглядаються як інструмент стимулювання інвестиційної активності, розвитку інновацій, підтримки стратегічно важливих та пріоритетних галузей економіки, а також як засіб структурної модернізації національного господарства.

Податкові пільги широко застосовуються у світовій практиці як елемент економічної політики, спрямований на створення сприятливих умов для підприємницької діяльності, залучення внутрішніх і зовнішніх інвестицій, прискорення науково-технічного прогресу та підвищення конкурентоспроможності економіки. Водночас їх використання супроводжується низкою проблем, пов'язаних із втратами доходів бюджету, нерівномірним розподілом податкового навантаження, ризиками зловживань і зниженням прозорості податкової системи. У зв'язку з цим виникає необхідність ґрунтовного теоретичного осмислення сутності податкових пільг, механізмів їх реалізації та оцінки ефективності впливу на розвиток пріоритетних галузей економіки.

Актуальність теми магістерської роботи зумовлена також сучасними викликами соціально-економічного розвитку України, зокрема потребою у відновленні та модернізації економіки, підтримці інноваційних секторів, стимулюванні інвестиційної діяльності та забезпеченні сталого економічного зростання. У цих умовах обґрунтоване застосування податкових пільг може стати важливим чинником реалізації державної економічної стратегії, за умови забезпечення їх економічної доцільності та мінімізації можливих ризиків.

Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних засад податкових пільг, аналіз механізмів їх застосування та оцінка впливу податкових пільг на розвиток пріоритетних галузей економіки, а також визначення ефективності та ризиків їх використання в сучасних умовах.

Для досягнення поставленої мети у роботі передбачено розв'язання таких завдань:

- розкрити сутність та класифікацію податкових пільг;
- дослідити механізми реалізації податкових пільг у системі економічної політики держави;
- визначити критерії віднесення галузей до пріоритетних у національній економіці;
- проаналізувати вплив податкових пільг на інвестиційну привабливість та інноваційний розвиток;
- оцінити економічну ефективність застосування податкових пільг;
- виявити потенційні ризики та можливі зловживання у сфері надання податкових пільг;
- сформулювати напрями вдосконалення механізму застосування податкових пільг з метою підвищення їх результативності.

Об'єктом дослідження є система податкових пільг у межах державної податкової політики.

Предметом дослідження є економічні відносини, що виникають у процесі застосування податкових пільг та їх впливу на розвиток пріоритетних галузей економіки.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних науковців з питань податкової політики, державного регулювання економіки, інвестиційного та інноваційного розвитку, а також законодавчі й нормативно-правові акти України. У роботі застосовано такі методи дослідження: аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, системний і структурно-функціональний підхід, економіко-статистичні та порівняльні методи, графічні та табличні способи узагальнення інформації.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості їх використання при формуванні та вдосконаленні державної податкової політики, зокрема в частині оптимізації системи податкових пільг для стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

1.1. Сутність та класифікація податкових пільг

Податкові пільги посідають важливе місце в системі податкової політики держави, оскільки виступають одним із ключових механізмів впливу на соціально-економічний розвиток. За їх допомогою держава має можливість цілеспрямовано зменшувати податковий тягар для окремих груп платників податків або певних видів господарської діяльності, що дає змогу коригувати галузеву структуру економіки, забезпечувати соціальну підтримку населення та стимулювати інноваційні процеси. Таким чином, податкові пільги виконують не лише фіскальну, а й регулюючу та стимулюючу функції.

На сучасному етапі розвитку національної економіки одним із пріоритетних напрямів економічних перетворень є становлення та вдосконалення ефективної системи оподаткування. Центральним елементом податкової системи є податки, які, на думку вітчизняних науковців, являють собою специфічні фінансові відносини між державою та платниками податків, спрямовані на формування централізованого фонду грошових ресурсів, необхідних для забезпечення виконання державою її основних функцій [2, с. 278]. Водночас питання організації податкового адміністрування та процесу сплати податків традиційно залишаються в полі зору наукових досліджень і практичних дискусій.

Значний внесок у розвиток теорії оподаткування зробила Савіцька С. І., який сформулював базові принципи побудови податкової системи. Зокрема, він обґрунтував положення про те, що участь громадян у фінансуванні державних потреб повинна здійснюватися відповідно до їхньої платоспроможності, тобто пропорційно отримуваним доходам, що визначає справедливість або, навпаки, нерівність оподаткування. Важливим є й принцип визначеності, згідно з яким податкові зобов'язання мають бути чітко встановлені та не допускати довільного

трактування: розмір податку, строки та порядок його сплати повинні бути зрозумілими як для платників, так і для інших учасників податкових відносин. Крім того, оподаткування має здійснюватися у найбільш зручний для платника час і способом. Окремо наголошується на необхідності побудови податків таким чином, щоб додаткові витрати платників, пов'язані зі сплатою податків, були мінімальними порівняно з сумами, що надходять до державної скарбниці [52, с. 136].

Обґрунтованість наведених принципів оподаткування не викликає сумнівів, адже вони не втратили своєї актуальності й у сучасних умовах. Водночас розвиток системи державних фінансів протягом останніх десятиліть зумовив необхідність їх постійного уточнення, розширення та адаптації до нових суспільно-політичних, соціальних і економічних реалій. Це свідчить про еволюційний характер податкової теорії та практики, які реагують на зміни в економічному середовищі та державній політиці.

Так, у Податковому кодексі України від 23 грудня 2010 р. № 2856-VI [37] закріплено систему базових принципів оподаткування, що визначають засади функціонування національної податкової системи. До них, зокрема, належать загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом і недопущення будь-яких форм податкової дискримінації, а також невідворотність відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Важливе місце посідає принцип презумпції правомірності рішень платника податків у разі наявності неоднозначного трактування прав та обов'язків платників або контролюючих органів у законодавстві. Окрім цього, законодавчо визначено принципи фіскальної достатності, соціальної справедливості, економічності та нейтральності оподаткування, стабільності податкової системи, рівномірності й зручності сплати податків, а також єдиного підходу до встановлення податків і зборів.

Вагому роль у формуванні теоретико-методологічного підґрунтя податкової системи відіграє чітке визначення понятійно-категоріального апарату, зокрема елементів податку та їх наукове обґрунтування. У цьому

контексті доцільно виокремлювати обов'язкові та додаткові елементи оподаткування. Обов'язкові елементи є спільними для всіх податків і зборів та включають платника податку, об'єкт оподаткування, податкову ставку, податковий період, порядок нарахування податку, а також механізм і строки його сплати.

Додаткові елементи застосовуються залежно від особливостей конкретного податку або групи однорідних платежів. До них належать податкова база, джерело сплати податку, одиниця оподаткування, податкові пільги, податкова звітність, податкова квота, податковий режим і метод податкового обліку. Саме через поєднання обов'язкових і додаткових елементів забезпечується гнучкість податкової системи та можливість її адаптації до цілей державної економічної політики.

Вагомим додатковим елементом податку, що здатний як стимулювати, так і стримувати податкове навантаження залежно від умов застосування, виступають податкові пільги. Вони безпосередньо впливають як на об'єкт оподаткування, так і на величину податкової ставки, змінюючи фактичний рівень податкових зобов'язань платників. У Податковому кодексі України податкові пільги визначаються як встановлене податковим і митним законодавством повне або часткове звільнення платника податків від обов'язку нарахування та сплати податку чи збору, а також можливість їх сплати у зменшеному розмірі за наявності визначених законодавством підстав [37].

У практиці оподаткування застосовується низка форм податкових пільг, серед яких найбільш поширеними є: повне звільнення окремих категорій платників від сплати податку; встановлення неоподаткованого мінімуму доходів; зменшення податкових ставок; надання податкового кредиту; виключення окремих складових з об'єкта оподаткування; використання прискореної амортизації основних засобів. Різноманітність цілей і напрямів фіскальної політики держави зумовлює широке застосування податкових пільг, що, у свою чергу, потребує їх систематизації та науково обґрунтованої класифікації.

З урахуванням наукових підходів податкові пільги доцільно класифікувати за низкою ознак (табл.).

Таблиця 1.1

Види та класифікація податкових пільг

| Класифікаційна ознака | Різновиди податкових пільг |
|--|---|
| 1. За напрямками державної фіскально-економічної політики | економічні; соціальні |
| 2. За функціональним призначенням | стимулювальні; протекціоністські |
| 3. За цільовим використанням звільнених від оподаткування коштів | цільові; нецільові |
| 4. За суб'єктом пільгового стимулювання | звільнення від оподаткування носія податку; звільнення платників на різних стадіях товаропросування |
| 5. За періодом дії | безстрокові; тимчасові |
| 6. За рівнем встановлення | загальнодержавні; місцеві |
| 7. У розрізі елементів податку | звільнення окремих категорій платників; зменшення об'єкта оподаткування; обмеження податкової бази; зниження податкових ставок; застосування спеціальних методів податкового обліку; продовження податкового періоду; зменшення суми податкового зобов'язання; розстрочка та відстрочка сплати податків |

Джерело: [3, с. 207]

Застосування податкових пільг у системі оподаткування має відповідати низці важливих вимог. По-перше, кожна пільга повинна використовуватися виключно в межах конкретного податку, виступаючи складовою його механізму. По-друге, звільнення від оподаткування має бути спрямоване на формування сприятливих умов для розвитку визначених платників, галузей або форм господарювання, діяльність яких пов'язана з реалізацією суспільно значущих пріоритетів. По-третє, податкові пільги повинні виконувати роль дієвих тактичних інструментів державного впливу на розподільчі процеси шляхом гнучкого регулювання фінансових відносин. По-четверте, застосування пільгових режимів оподаткування має здійснюватися на всій території держави

на єдиних та прозорих засадах, що забезпечує рівні умови господарювання для платників податків.

Обов'язкові елементи податку становлять сукупність визначальних ознак, за відсутності яких податок не може вважатися встановленим у правовому полі, а відповідно - у платника податків не виникає обов'язку щодо його сплати. Натомість факультативні елементи мають додатковий характер і запроваджуються за рішенням уповноваженого законодавчого органу залежно від цілей податкової політики. Згідно зі ст. 7 Податкового кодексу України, яка формує базовий правовий підхід до структури податку, до обов'язкових елементів належать: об'єкт оподаткування, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення податку, а також порядок і строки його сплати. До факультативних елементів віднесено податкові пільги та умови, за яких вони можуть застосовуватися[37].

Факультативний характер податкових пільг зумовлює їх специфічну ознаку - добровільність. Це означає, що платник податків має право скористатися пільгою за наявності законодавчо визначених підстав упродовж строку їх дії, а також може відмовитися від її використання або тимчасово призупинити застосування. У межах економічного підходу до аналізу оподаткування перелік елементів податку є ширшим і включає такі складові, як суб'єкт і об'єкт оподаткування, масштаб і одиниця оподаткування, джерело сплати податку, податкова ставка, податкові пільги та податкові санкції.

Наявні розбіжності між правовим і економічним підходами до визначення елементів податку об'єктивно пояснюються відмінністю їх функціонального значення для відповідних сфер відносин. У правовій площині суб'єкти та об'єкти розглядаються насамперед як елементи податкових правовідносин, а не як абстрактні характеристики податку. Особливу увагу приділено податковим санкціям, що пов'язано з регулюванням відповідальності за порушення податкового законодавства та забезпеченням дотримання встановлених норм.

Важливим методологічним принципом, який використовується при диференціації податкових пільг та інших інструментів податкової політики, є

принцип взаємозв'язку податкової пільги з правовим статусом платника податків. Його застосування дає змогу систематизувати платників у типові групи за наявністю спільних ознак, що мають значення для оподаткування та реалізації фіскальних стимулів.

Запровадження норм щодо застосування податкових пільг у межах окремих податків свідчить про прагнення законодавця реалізувати визначені напрями податкової політики держави та досягти конкретних цілей, зокрема стимулювання правомірної податкової поведінки, активізації підприємницької діяльності, а також підтримки платників податків, які здійснюють соціально важливу діяльність. У цьому контексті проблема прогресивного оподаткування має конституційне значення, оскільки пов'язана з переосмисленням принципів публічної справедливості у сфері оподаткування та посиленням ролі публічних інтересів у податкових відносинах [5, с. 83].

Законодавче регулювання відносин у сфері податків і зборів характеризується певною специфікою, що зумовлена особливостями національної правової системи, а також високою динамічністю розвитку фінансово-правових відносин. Податкове право постійно адаптується до змін соціально-економічного середовища, що впливає на форми та механізми податкового регулювання.

У податковій практиці трапляються ситуації, коли законодавець встановлює для окремих суб'єктів особливі преференції, які за своїм змістом є подібними до податкових пільг, однак формально такими не визнаються. До таких випадків належать, зокрема, товари, роботи та послуги, які відповідно до законодавства не підлягають оподаткуванню.

Розкриваючи роль податкових пільг, доцільно наголосити, що вони є практичним проявом регулюючої функції податків. Саме через механізм встановлення та надання податкових пільг держава реалізує податкове регулювання, впливаючи на економічні процеси за допомогою рішень уповноважених органів влади. Водночас надання податкових переваг окремим категоріям платників податків неминуче призводить до скорочення податкових

надходжень до бюджету, що може негативно позначатися на фінансовому забезпеченні виконання функцій публічно-територіальних утворень.

Податкові пільги, як правило, запроваджуються щодо тих суб'єктів, інтереси яких у межах чинної моделі податкового регулювання не можуть бути реалізовані в повному обсязі через вплив соціально-економічних чинників. У такому разі пільгові умови оподаткування покликані створити сприятливий ефект та стимулювати діяльність, що має важливе суспільне значення. За умови продуманості та керованості податкова система здатна сприяти досягненню соціальної справедливості, активізації інвестиційних процесів і забезпеченню сталого економічного розвитку [6, с. 25].

Характерною рисою податкових пільг є їх тимчасовий характер, оскільки вони, як правило, встановлюються на визначений період. Підставами для їх надання можуть бути виконання певних законодавчих вимог, застосування податкових знижок, що передбачають запровадження спеціальних або знижених податкових ставок на обмежений строк, а також використання податкових кредитів, які реалізуються шляхом скорочення податкових зобов'язань через зменшення бази оподаткування.

Важливим для дослідження сутності податкових пільг є їх класифікація за критерієм відшкодування коштів до бюджету. За цією ознакою доцільно виокремлювати відплатні пільги, за якими передбачено обов'язкове повернення коштів до бюджету, та безоплатні, що надаються на безповоротній основі.

Зміст податкових режимів визначається нормами податкового законодавства та полягає у встановленні особливого порядку формування елементів оподаткування або у звільненні від сплати окремих податків і зборів. Перелік спеціальних податкових режимів закріплений у ст. 11 Податкового кодексу України у вичерпній формі, що безпосередньо пов'язано зі специфікою правового статусу суб'єктів, на яких вони поширюються[37].

Порівняно з податковими пільгами щодо окремих податків або зборів, спеціальні податкові режими мають ширший масштаб і комплексний характер. У цьому контексті юридичний факт набуття суб'єктом господарювання

спеціального правового статусу в окремих випадках доцільно розглядати як складову фактичного складу, яка набуває значення лише у сукупності з іншими юридичними фактами [7, с. 39].

Специфіка застосування спеціальних податкових режимів полягає в тому, що для їх установлення та використання суб'єкти господарювання повинні відповідати визначеним законодавством критеріям. До таких критеріїв належить, зокрема, характер здійснюваної діяльності платника податків, особливо у випадках, коли визначення податкової бази є ускладненим або практично неможливим у межах загального режиму оподаткування. Важливим обмеженням також є обсяг отриманих доходів, який не повинен перевищувати граничні показники, встановлені податковим законодавством, оскільки перевищення такого порогу унеможлиблює застосування окремих податкових пільг.

Надання податкових пільг являє собою впорядковану сукупність правових засобів та інструментів, об'єднаних у логічно вибудовану систему залежно від специфіки впливу на певні групи суспільних відносин. За їх допомогою формуються спеціальні правові режими, спрямовані на досягнення визначених цілей податкової політики.

Під наданням податкових пільг слід розуміти врегульований нормами податкового законодавства та актами органів місцевого самоврядування процес установлення й реалізації податкових переваг для окремих категорій платників податків, у результаті чого створюються особливі правові режими. Цей процес охоплює низку послідовних стадій, зокрема: визначення елементів податково-пільгових правовідносин; ідентифікацію суб'єктів податкових правовідносин, до яких належать уповноважені органи державної влади та місцевого самоврядування, їх посадові особи, а також платники податків – отримувачі пільг; окреслення об'єктів правового впливу, що потребують економічного стимулювання або соціального захисту; визначення податків і їх елементів, у межах яких формуються спеціальні правові режими; застосування законодавчо встановлених умов надання пільг конкретним платникам; вчинення юридично значущих дій, спрямованих на встановлення правового зв'язку між

отримувачами пільг і компетентними державними органами; здійснення контролю з боку уповноважених органів щодо законності та ефективності використання податкових пільг[1, с. 116].

Процес надання податкових пільг нерозривно пов'язаний із використанням різноманітних правових засобів, під якими розуміють юридичні явища, втілені у відповідних інструментах і діях, що застосовуються для задоволення інтересів суб'єктів права. У підсумку це забезпечує досягнення соціально корисних цілей, характерних для державної політики на певному етапі розвитку.

До ключових властивостей правових засобів належать такі характеристики: вони мають виключно правову природу та зумовлені дією певної сукупності правових норм; тісно пов'язані з цілями правової політики держави та створюються для їх практичної реалізації; у взаємозв'язку формують елементи механізму правового регулювання; їх гарантом виступає держава, без участі якої неможлива реалізація регулятивного потенціалу права; результатом їх застосування є виникнення конкретних юридичних наслідків [9].

У юридичній науці існують різні підходи до класифікації правових засобів. За функціональним призначенням виокремлюють регулятивні та охоронні правові засоби. У сфері надання податкових пільг застосовуються переважно регулятивні засоби, які зумовлюють зміну правового статусу окремих суб'єктів за наявності передбачених законодавством підстав. За типом правового регулювання правові засоби поділяють на нормативні та індивідуальні, при цьому податкові пільги, як правило, забезпечуються нормативно-правовими засобами, оскільки встановлюються безпосередньо нормами податкового законодавства[12].

За строками дії правові засоби класифікуються на постійні та тимчасові. З урахуванням різноманітності податкових пільг у практиці оподаткування використовуються обидва види, що зумовлено можливістю надання пільг як на невизначений строк, так і на чітко визначений період залежно від цілей державної політики та значущості відповідної діяльності для економічного розвитку країни. За характером правові засоби поділяють на матеріально-правові

та процесуальні, при цьому податкові пільги належать до матеріально-правових, оскільки створюють підстави для отримання певних переваг у податкових правовідносинах.

Залежно від інформаційно-психологічної спрямованості правові засоби поділяють на стимулюючі та обмежувальні. З огляду на сутність і мету податкових пільг, у правозастосовній практиці домінують саме стимулюючі правові засоби. Аналіз їх використання свідчить про масштабність і динамічність процесу надання податкових пільг, який постійно трансформується відповідно до змін у фінансово-правовій сфері.

Податкові пільги традиційно пов'язані з реалізацією фіскальної функції оподаткування, однак у сучасних умовах провідного значення набуває їх стимулююча функція. Водночас надання податкових переваг окремим суб'єктам економічних відносин породжує дискусії щодо справедливості такого диференційованого підходу. Проте встановлення та застосування пільг зумовлюється суспільно важливими цілями, зокрема необхідністю підтримки найбільш уразливих учасників економічних відносин або стимулювання розвитку пріоритетних сфер життєдіяльності суспільства.

1.2. Механізми реалізації податкових пільг в економічній політиці

Система податкових пільг виступає одним із найбільш дієвих механізмів державної підтримки, який дає змогу не лише стимулювати економічний розвиток, а й розв'язувати важливі соціальні, екологічні та регіональні проблеми. Завдяки комплексному характеру такого інструментарію держава може реалізовувати багатовимірні цілі соціально-економічної політики, підвищувати результативність податкового регулювання та сприяти зростанню загального рівня добробуту суспільства[8, с. 60].

Система податкових пільг являє собою сукупність цілеспрямовано організованих податкових заходів, спрямованих на формування особливих умов оподаткування для окремих груп платників податків або на заохочення розвитку

визначених видів економічної діяльності. Вона поєднує різні форми пільгового оподаткування та формується відповідно до стратегічних пріоритетів і завдань державної економічної політики.

Згідно з положеннями Податкового кодексу України, законодавством передбачено чотири основні форми надання податкових пільг, а саме: податкове вирахування (податкова знижка), що застосовується шляхом зменшення бази оподаткування до моменту нарахування податку чи збору; скорочення суми податкового зобов'язання після визначення податку або збору; встановлення знижених податкових ставок; повне звільнення від сплати податку або збору [37].

Водночас у практиці європейських країн спектр форм пільгового оподаткування є значно ширшим, ніж передбачено національним законодавством. Наукові джерела виокремлюють низку найбільш поширених різновидів таких пільг [13, с. 381].

По-перше, податкові звільнення (виключення) передбачають повне виведення з оподаткування окремих видів доходів, операцій або витрат. Такі пільги застосовуються насамперед з метою підтримки стратегічно важливих галузей економіки, некомерційних структур та соціально значущих установ. Зокрема, звільнення від сплати податків часто поширюється на благодійні організації, заклади культури, освіти й охорони здоров'я, що дає їм змогу спрямовувати більшу частину ресурсів на виконання суспільно корисних функцій.

По-друге, податкові знижки полягають у зменшенні податкової бази, внаслідок чого скорочується обсяг доходу, що підлягає оподаткуванню. Такі знижки зазвичай надаються щодо соціально значущих витрат, зокрема на освіту, медичні послуги, придбання житла чи інші пріоритетні потреби. Механізм податкових знижок стимулює домогосподарства та підприємства інвестувати у людський капітал і покращення якості життя, що позитивно позначається на розвитку економіки та соціальної сфери.

По-третє, податкові кредити дозволяють безпосередньо зменшувати суму податку, що підлягає сплаті, на визначену величину. Цей вид пільг вважається одним із найбільш ефективних, оскільки впливає не на базу оподаткування, а на кінцеве податкове зобов'язання. Податкові кредити часто застосовуються для заохочення інвестицій у наукові дослідження, технологічне оновлення, енергозбереження, а також благодійну діяльність, сприяючи інноваційному розвитку та екологічній модернізації економіки.

По-четверте, податкові відстрочки або податкові канікули передбачають перенесення строків сплати податків або тимчасове зменшення податкового навантаження. Такі пільги здебільшого надаються новоствореним підприємствам і стартапам, особливо у стратегічно важливих галузях, зокрема інформаційних технологіях, відновлюваній енергетиці чи біотехнологіях. Відстрочка податкових зобов'язань дозволяє суб'єктам господарювання стабілізувати фінансовий стан на початкових етапах діяльності.

По-п'яте, пільгові податкові ставки передбачають застосування знижених ставок для окремих категорій платників податків або видів доходів. Такі режими часто використовуються для підтримки малого й середнього бізнесу, аграрного сектору або експортно орієнтованих підприємств. Зменшення податкового навантаження створює умови для зростання конкурентоспроможності та розширення господарської діяльності.

По-шосте, амортизаційні пільги базуються на застосуванні прискореної амортизації основних засобів, що дозволяє швидше включати витрати на їх придбання до складу витрат і зменшувати податкову базу в перші роки експлуатації активів. Це сприяє оперативнішому відшкодуванню інвестицій, оновленню виробничих потужностей і впровадженню сучасних технологій.

По-сьоме, пільги за участь у соціально значущих проєктах надаються суб'єктам господарювання, які залучені до реалізації програм у сфері охорони довкілля, соціального захисту населення або підтримки здорового способу життя. Метою таких пільг є стимулювання бізнесу до участі у вирішенні суспільно важливих завдань та посилення його соціальної відповідальності.

Кожна форма податкових пільг характеризується власними перевагами та специфікою застосування, що надає державі можливість гнучко комбінувати податкові інструменти залежно від поставлених економічних і соціальних завдань. У сукупності такі пільги формують цілісну систему стимулювання економічного розвитку, забезпечення соціальної справедливості та підтримки стратегічно важливих секторів економіки й соціальних програм.

Функціонування системи податкових пільг слід розглядати як процес запровадження державою особливих умов оподаткування для окремих груп платників податків з метою досягнення визначених економічних і соціальних результатів. Реалізація цього процесу потребує узгодженої взаємодії ключових складових, серед яких провідну роль відіграють нормативно-правове забезпечення, механізми надання та адміністрування податкових пільг, а також система моніторингу й оцінювання ефективності їх застосування.

Нормативно-правове регулювання є базовим функціональним елементом системи пільгового оподаткування, оскільки саме воно формує правові засади надання податкових пільг, визначає порядок їх використання та встановлює механізми контролю за дотриманням відповідних норм. Воно охоплює сукупність законодавчих і підзаконних актів, які регулюють взаємовідносини між державою та платниками податків і створюють правове підґрунтя для реалізації пільгового оподаткування в окремих сферах економіки. Законодавство має чітко фіксувати умови, критерії та процедури надання податкових пільг, визначати обсяг державної підтримки, що забезпечується через такі пільги, а також інструменти контролю й оцінювання результатів їх застосування.

Важливою функцією нормативно-правового регулювання є встановлення меж використання податкових пільг, що сприяє прозорості системи, мінімізації зловживань і її відповідності міжнародним стандартам, зокрема у сфері конкуренції та державної допомоги. Значущою складовою цього процесу виступає узгодженість нормативних актів, яка забезпечує стабільність і водночас адаптивність системи пільгового оподаткування до змін економічного

середовища та соціальних потреб. Це досягається, зокрема, шляхом регулярного оновлення податкового законодавства відповідно до нових викликів розвитку.

Таким чином, нормативно-правове регулювання не лише визначає ефективність функціонування системи податкових пільг, а й сприяє формуванню справедливої податкової системи, орієнтованої на стимулювання економічного зростання, активізацію інвестиційної діяльності та забезпечення соціальної стабільності.

Порядок надання податкових пільг виступає одним із ключових функціональних елементів системи пільгового оподаткування, оскільки саме він визначає послідовність етапів і процедур, за допомогою яких платники податків можуть реалізувати своє право на податкові переваги. Чітко врегульований порядок забезпечує, з одного боку, доступність пільг для суб'єктів, які відповідають установленим вимогам, а з іншого - належний державний контроль за правомірністю та коректністю їх застосування[7, с. 61].

На початковому етапі платник податків або суб'єкт господарювання має самостійно встановити наявність права на пільгу відповідно до критеріїв, визначених законодавством (зокрема виду діяльності, територіального розташування, соціального чи правового статусу). Надалі подається заява або податкова декларація до контролюючого органу із зазначенням відомостей, необхідних для підтвердження права на пільгу. За потреби до заяви додаються додаткові документи, що підтверджують виконання умов її надання. Податкові органи здійснюють перевірку поданої інформації, проводять відповідні контрольні заходи та ухвалюють рішення щодо надання пільги або відмови в її застосуванні у разі невідповідності вимогам. Важливим складником цього порядку є чітке регламентування строків подання документів, визначення підстав для призупинення або скасування пільг, а також установлення відповідальності за їх неправомірне використання. Крім того, порядок надання пільг передбачає механізми моніторингу та контролю, які дають змогу оцінювати результативність пільгового оподаткування, його відповідність економічним і соціальним пріоритетам держави та запобігати можливим

зловживанням. У підсумку прозорий і чітко визначений порядок сприяє реалізації принципів справедливості, відкритості та ефективності податкової системи.

Не менш важливим функціональним елементом системи пільгового оподаткування є порядок адміністрування податкових пільг, який забезпечує ефективне та прозоре управління їх застосуванням і мінімізує ризики зловживань. Адміністрування охоплює сукупність організаційних, правових і технічних процедур, спрямованих на надання, облік, перевірку та контроль дотримання умов користування податковими пільгами. На практиці цей процес розпочинається з прийняття заяв платників податків і перевірки їх відповідності вимогам податкового законодавства. Наступним етапом є опрацювання поданих документів, перевірка достовірності інформації та ухвалення рішення щодо можливості застосування пільги в конкретній ситуації. Обов'язковим є інформування платника податків про результати розгляду - підтвердження права на пільгу або мотивовану відмову.

Подальше адміністрування включає моніторинг використання пільг у процесі податкової звітності, а також проведення планових і позапланових перевірок з метою виявлення порушень чи неправомірного застосування пільгових режимів. Це сприяє не лише підвищенню прозорості податкової системи, а й ефективнішому використанню бюджетних ресурсів, зменшенню податкових втрат і запобіганню шахрайству. Водночас адміністрування податкових пільг потребує постійного вдосконалення нормативно-правової бази та її адаптації до змін економічного середовища. Суттєвого значення набуває впровадження цифрових технологій, які дозволяють автоматизувати процеси надання та контролю пільг, спростити доступ платників до пільгових умов і зменшити адміністративне навантаження на податкові органи. Таким чином, ефективне адміністрування податкових пільг є необхідною передумовою результативного функціонування системи пільгового оподаткування та реалізації цілей державної економічної політики на засадах правової рівності платників податків [14, с. 382].

Моніторинг і оцінювання ефективності є невід'ємними функціональними складовими системи пільгового оподаткування, оскільки саме вони забезпечують контроль за правомірністю надання податкових пільг і дають змогу визначити реальний вплив таких інструментів на економічний розвиток, підприємницьку активність та соціальну сферу. Моніторинг податкових пільг передбачає систематичний збір, узагальнення та аналіз інформації щодо обсягів і видів наданих пільг, категорій платників податків, які ними користуються, а також фінансових наслідків для дохідної частини бюджету. У межах цього процесу здійснюється перевірка дотримання вимог податкового законодавства, коректності оформлення документів, що подаються для отримання пільг, і виконання процедур, установлених для їх застосування.

Важливим аспектом моніторингу є своєчасне виявлення випадків зловживань або неправомірного використання податкових пільг, які можуть призводити до неефективного використання бюджетних ресурсів та втрат доходів бюджету. Належний контроль дозволяє мінімізувати податкові ризики та підвищити прозорість системи пільгового оподаткування.

Оцінка ефективності податкових пільг ґрунтується на зіставленні запланованих результатів їх запровадження з фактичними економічними та соціальними наслідками. Зокрема, аналізується вплив пільг на розвиток малого й середнього підприємництва, рівень інвестиційної активності, зайнятість населення, інноваційні процеси, а також соціально-економічний стан окремих регіонів. Оцінювання може здійснюватися як у короткостроковій, так і в довгостроковій перспективі з використанням таких показників, як темпи економічного зростання, рівень зайнятості, ефективність використання державних коштів і вплив на бюджетні надходження.

У разі виявлення низької результативності або недоліків у механізмі застосування податкових пільг виникає необхідність їх перегляду, коригування або скасування. Такий підхід дає змогу оптимізувати державні витрати, підвищити адресність пільг і забезпечити більш справедливий розподіл податкового навантаження між платниками податків. Отже, моніторинг і оцінка

ефективності виступають ключовими умовами стабільності та результативності системи пільгового оподаткування, а також інструментами реалізації її стратегічних завдань у сфері економічного розвитку та соціальної справедливості.

Таким чином, функціонування системи податкових пільг спрямоване на підтримку сталого економічного розвитку та зміцнення соціальної стабільності. Рационально сформована система податкових пільг здатна стимулювати інноваційну діяльність, сприяти розвитку малого і середнього бізнесу та підвищенню рівня добробуту населення, що підтверджує її важливу роль у сучасній податковій політиці держави.

Висновки до розділу 1

У першому розділі магістерської роботи розглянуто теоретичні засади податкових пільг як інструменту державної економічної політики. Узагальнення наукових підходів дало змогу визначити податкові пільги як форму цілеспрямованого державного впливу на економічні процеси шляхом зменшення податкового навантаження для окремих категорій платників податків, видів діяльності або об'єктів оподаткування.

Систематизовано основні підходи до класифікації податкових пільг за формами надання, рівнем застосування, економічною спрямованістю та фіскальними наслідками. Встановлено, що різноманіття форм податкових пільг зумовлює складність їх обліку, контролю та оцінки ефективності.

Дослідження механізмів реалізації податкових пільг засвідчило, що їх використання є важливим елементом економічної політики держави, спрямованим на стимулювання інвестицій, інноваційної активності та соціально значущих видів діяльності. Водночас наголошено на необхідності чіткого нормативного регулювання, прозорості та узгодженості механізмів застосування податкових пільг з бюджетною та структурною політикою держави.

РОЗДІЛ 2

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ ЯК СТИМУЛ ДЛЯ РОЗВИТКУ ПРІОРИТЕТНИХ ГАЛУЗЕЙ

2.1. Визначення пріоритетних галузей економіки

Пріоритетні галузі економіки - це види економічної діяльності, розвиток яких держава визначає як стратегічно важливий з огляду на їх внесок у формування валового внутрішнього продукту, зайнятість населення, інноваційний потенціал, експортні можливості та соціально-економічну стабільність. Вибір таких галузей ґрунтується на комплексі критеріїв, серед яких ключовими є рівень доданої вартості, технологічна складність виробництва, мультиплікативний ефект для суміжних секторів, а також здатність забезпечувати сталий розвиток у довгостроковій перспективі[25].

У більшості країн до пріоритетних галузей традиційно відносять промисловість із високою часткою інновацій, агропромисловий комплекс, енергетику, транспортну інфраструктуру, інформаційні технології, а також екологічно орієнтовані та наукоємні види діяльності. В українських реаліях визначення пріоритетних галузей також пов'язане з необхідністю структурної перебудови економіки, відновлення виробничого потенціалу, зростання експорту продукції з високою доданою вартістю та підтримки малого і середнього бізнесу.

Державна підтримка таких галузей здійснюється через поєднання фінансових, інституційних і податкових інструментів. При цьому податкові пільги відіграють особливу роль, оскільки вони безпосередньо впливають на рівень податкового навантаження суб'єктів господарювання та створюють додаткові стимули для інвестиційної й виробничої активності.

Визначення пріоритетних галузей здійснюється на основі системи критеріїв, що дозволяє оцінити економічну, соціальну та стратегічну значущість окремих видів діяльності. Узагальнення таких критеріїв наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні критерії визначення пріоритетних галузей економіки України

| Критерій | Характеристика |
|-------------------------|--|
| Економічний внесок | Частка галузі у ВВП, експорті, формуванні доданої вартості |
| Інноваційний потенціал | Здатність до впровадження нових технологій, НДДКР |
| Соціальне значення | Вплив на зайнятість населення та розвиток регіонів |
| Експортна орієнтація | Потенціал виходу на зовнішні ринки |
| Мультиплікативний ефект | Стимулювання розвитку суміжних галузей |
| Стратегічна безпека | Значення для енергетичної, продовольчої та економічної безпеки |

Джерело: [26, с. 196]

На основі зазначених критеріїв у державній економічній політиці України виокремлюється низка галузей, розвиток яких розглядається як пріоритетний. Їх узагальнену характеристику подано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Пріоритетні галузі економіки України та їх стратегічне значення

| Галузь | Стратегічне значення |
|--------------------------|--|
| Агропромисловий комплекс | Забезпечення продовольчої безпеки, експорт валютних надходжень |
| Переробна промисловість | Формування доданої вартості, імпортозаміщення |
| Машинобудування | Технологічний розвиток, підтримка інфраструктури |
| ІТ та цифрові технології | Інноваційний розвиток, експорт послуг |
| Енергетика (зокрема ВДЕ) | Енергетична незалежність, «зелена» трансформація |
| Транспорт і логістика | Інтеграція у міжнародні торговельні коридори |
| Малий і середній бізнес | Зайнятість, регіональний розвиток, конкуренція |

Джерело: [26, с. 196]

Особливу роль у розвитку пріоритетних галузей відіграє державна підтримка, зокрема через застосування податкових інструментів. Податкові пільги дозволяють зменшити фінансове навантаження на суб'єктів господарювання, підвищити їх інвестиційну активність та створити сприятливі умови для модернізації виробництва. Основні напрями використання податкових пільг у підтримці пріоритетних галузей наведено в таблиці 2.3.

Роль податкових пільг у розвитку пріоритетних галузей економіки

| Напрямок впливу | Очікуваний ефект |
|------------------------------------|--|
| Зменшення податкового навантаження | Зростання прибутковості підприємств |
| Стимулювання інвестицій | Оновлення основних засобів, модернізація |
| Підтримка інновацій | Активізація НДДКР, впровадження нових технологій |
| Розвиток експорту | Підвищення конкурентоспроможності продукції |
| Підтримка МСП | Зниження бар'єрів входу на ринок |

Джерело: [26, с. 196]

У світовій практиці до пріоритетних галузей найчастіше відносять високотехнологічну промисловість, інформаційно-комунікаційні технології, енергетику (зокрема відновлювану), агропромисловий комплекс, транспорт і логістику, машинобудування, біотехнології та фармацевтику. Вибір конкретних галузей залежить від рівня економічного розвитку країни, наявних ресурсів і стратегічних цілей державної політики.

Для оцінювання ролі пріоритетних галузей важливо розглянути ключові макроекономічні показники за 2023–2025 роки, що відображають стан економіки України в цілому та окремих секторів.

Таблиця 2.5

Динаміка ВВП України (2023–2025)

| Показник | Значення |
|-------------------------------------|--|
| Зростання ВВП у 2023 р. | 5,5 % після сильного падіння у 2022 р. |
| Зростання ВВП у 2024 р. | 2,9 % рік-до-року |
| Зростання ВВП у 2025 р. (I–III кв.) | 1,3 % (за 9 міс.) |
| ВВП (номінальний, 2024) | \$190,74 млрд США |

Джерело: [27]

Економіка демонструє поступове, але повільне відновлення після глибокого спаду у 2022 році, зростання ВВП значною мірою залежить від успішного функціонування ключових галузей економіки.

Таблиця 2.6

Аграрний сектор традиційно є одним із найважливіших для України

| Показник | Дані |
|---|--------------------------------------|
| Частка аграрного сектору в доданій вартості у 2024 р. | 8,2 % від ВВП |
| Експорт агропродукції у 2024 р. | ~\$24,5 млрд (59 % експорту товарів) |
| Обсяги зернового експорту у 2024 р. | ~78,3 млн т |

Джерело: [26, с. 196]

Агропромисловий комплекс залишається ключовим джерелом валютних надходжень та експорту, що підкреслює його стратегічне значення для економіки.

Таблиця 2.7

ІТ-індустрія є одним із драйверів експорту послуг

| Рік | Експорт ІТ-послуг |
|------|-------------------|
| 2022 | \$7,3 млрд |
| 2023 | \$6,7 млрд |
| 2024 | \$6,45 млрд |

Джерело: [26, с. 196]

У 2024 році ІТ-сфера зберегла значний внесок у сферу послуг, займаючи другу позицію за обсягом експорту після аграрного сектору, що свідчить про її важливість при формуванні зовнішніх доходів та стимулюванні інновацій.

За даними Держстату, у промисловому секторі України відзначено поступове відновлення діяльності:

У червні 2025 року промислове виробництво зросло на 2,9 % рік-до-року nabu.ua.

Це свідчить про стабілізацію виробничої активності, що важливо для відновлення промислових потужностей та забезпечення внутрішнього попиту.

Основні економічні показники України, 2023–2025

| Показник | 2023 | 2024 | 2025 (11 місяців) |
|-------------------------------|------------|--------------|-------------------|
| Зростання ВВП | +5,5 % | +2,9 % | +1,3 % (9 міс.) |
| Обсяг експорту агропродукції | - | ~\$24,5 млрд | - |
| ІТ-експорт | \$6,7 млрд | \$6,45 млрд | - |
| Промислове виробництво (ріст) | - | - | +2,9 % |

Джерело: [26, с. 196]

Згідно з даними за 2023–2025 роки, пріоритетні галузі економіки України, зокрема агропромисловий сектор, ІТ-індустрія і промисловість, продовжують відігравати ключову роль у формуванні економічних результатів країни. Агросектор залишається основним джерелом експортних надходжень, ІТ-послуги забезпечують значну частку в сервісному експорті, а промисловість демонструє ознаки відновлення виробничої активності. Усі ці сектори мають стратегічне значення для економічного розвитку, оскільки сприяють[59]:

- формуванню валютних надходжень;
- створенню робочих місць;
- залученню інвестицій у технологічну модернізацію;
- підвищенню стійкості економіки до зовнішніх шоків.

Для оцінювання рівня фінансового забезпечення пріоритетних галузей національної економіки доцільно проаналізувати їхню питому вагу у структурі валового внутрішнього продукту (ВВП). Такий підхід дає можливість визначити економічну значущість окремих галузей, а також простежити тенденції та зміни у їхньому розвитку в динаміці.

У таблиці 2.9 відображено частку основних пріоритетних галузей у ВВП України за 2021–2025 роки, що дозволяє здійснити порівняльний аналіз їхнього внеску в економіку країни.

Частка основних пріоритетних галузей у ВВП України за 2021–2025 рр.

| Рік | Сільське господарство, % | Вугільна промисловість, % | Охорона здоров'я, % | Наукова та науково-технічна діяльність, % | Переробна промисловість, % |
|------|--------------------------|---------------------------|---------------------|---|----------------------------|
| 2021 | 11,7 | 4,6 | 2,4 | 3,6 | 10,3 |
| 2022 | 13,4 | 4,8 | 2,6 | 3,0 | 9,9 |
| 2023 | 17,4 | 5,4 | 2,2 | 2,6 | 9,6 |
| 2024 | 13,7 | 3,5 | 2,4 | 1,6 | 6,9 |
| 2025 | 10,1 | 3,6 | 2,3 | 1,9 | 8,3 |

Джерело: [32]

Аналіз даних таблиці 2.9 свідчить, що найбільший внесок у формування ВВП України забезпечують сільське господарство та переробна промисловість, що підтверджує їхню стратегічну роль у структурі національної економіки.

Зокрема, у 2021 році частка сільського господарства у ВВП України становила 11,7 %, що у вартісному вимірі відповідало 130,318 млрд грн. У період пандемії COVID-19 спостерігалось суттєве зростання ролі цієї галузі: у 2023 році її частка зросла до 17,4 %, що еквівалентно 310,840 млрд грн. Загальний темп приросту за цей період становив 238,5 %, що свідчить про підвищену стійкість та адаптивність аграрного сектору в умовах кризових явищ.

Окрім економічних та соціальних критеріїв, визначення пріоритетних галузей економіки ґрунтується на інституційних і нормативно-правових засадах державної політики. В Україні перелік пріоритетних напрямів розвитку формується з урахуванням положень стратегічних документів, програм відновлення та галузевих стратегій, що визначають середньо- та довгострокові цілі економічного розвитку.

Важливу роль у цьому процесі відіграють: державні цільові програми; стратегії регіонального розвитку; програми післявоєнного відновлення; міжнародні зобов'язання України у сфері сталого розвитку та європейської інтеграції.

Пріоритетність галузі в такому контексті визначається не лише її поточним внеском у ВВП, а й потенціалом структурної трансформації економіки,

здатністю забезпечити технологічне оновлення, енергетичну та продовольчу безпеку, а також інтеграцію України у глобальні ланцюги створення доданої вартості.

Сучасна структура пріоритетних галузей економіки України формується під значним впливом воєнних викликів та наслідків повномасштабної агресії, що зумовило перегляд традиційних підходів до державної економічної політики.

В умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення особливого значення набули галузі, здатні: забезпечити швидке відновлення виробничих потужностей; формувати стабільні валютні надходження; підтримувати критичну інфраструктуру; створювати робочі місця в регіонах із високим рівнем соціально-економічних ризиків.

У зв'язку з цим спостерігається посилення ролі агропромислового комплексу, переробної промисловості, енергетики, транспорту та логістики, а також цифрових технологій, які забезпечують стійкість економічних процесів в умовах обмежених ресурсів.

Визначення пріоритетних галузей економіки доцільно здійснювати не лише на національному, а й на регіональному рівні, оскільки економічна спеціалізація областей України суттєво відрізняється.

Регіональний підхід дозволяє: врахувати ресурсний потенціал територій; підвищити ефективність державної підтримки; стимулювати розвиток локальних виробничих кластерів; зменшити міжрегіональні диспропорції.

Таблиця 2.10

Регіональна спеціалізація пріоритетних галузей України

| Регіон | Пріоритетні галузі |
|--------------------|--|
| Центральні області | Агропромисловий комплекс, переробка |
| Західні області | ІТ, туризм, малий бізнес |
| Південні області | Логістика, аграрний сектор, портова інфраструктура |
| Східні області | Промисловість, машинобудування (відновлення) |
| Міські агломерації | ІТ, креативні індустрії, послуги |

Джерело: [37]

Регіональна диференціація дозволяє точніше спрямовувати податкові пільги, інвестиційні стимули та бюджетну підтримку.

Пріоритетні галузі економіки характеризуються підвищеною інвестиційною привабливістю, оскільки саме в них держава очікує максимального мультиплікативного ефекту від вкладених ресурсів.

Залучення інвестицій у такі галузі сприяє: оновленню основних засобів; впровадженню сучасних технологій; зростанню продуктивності праці; збільшенню податкової бази у середньостроковій перспективі.

Таблиця 2.11

Інвестиційні характеристики пріоритетних галузей

| Галузь | Основні інвестиційні ефекти |
|-------------------------|--|
| АПК | Розширення експорту, зростання валютних надходжень |
| Переробна промисловість | Імпортозаміщення, додана вартість |
| ІТ | Експорт послуг, людський капітал |
| Енергетика | Зменшення енергозалежності |
| Транспорт | Зниження логістичних витрат |

Джерело: [37]

Податкова політика є одним із ключових інструментів державної підтримки пріоритетних галузей. Застосування податкових пільг, спеціальних режимів оподаткування та стимулів дозволяє державі впливати на галузеву структуру економіки без прямого бюджетного фінансування.

Основними формами податкової підтримки є: пільги з податку на прибуток; податкові кредити та інвестиційні відрахування; пільгові ставки ПДВ; звільнення від окремих місцевих податків.

Таблиця 2.12

Податкові інструменти підтримки пріоритетних галузей

| Інструмент | Галузі-реципієнти | Очікуваний результат |
|------------------------------|---------------------|-------------------------|
| Пільги з податку на прибуток | Промисловість, МСП | Реінвестування прибутку |
| Пільговий ПДВ | АПК, енергетика | Зниження собівартості |
| Податкові канікули | Стартапи, ІТ | Стимулювання розвитку |
| Місцеві пільги | Регіональні проєкти | Територіальний розвиток |

Джерело: [37]

Проведений аналіз частки основних галузей у ВВП України за 2021–2025 роки (табл. 2.9) підтверджує, що сільське господарство та переробна промисловість залишаються базовими елементами національної економіки.

Висока частка аграрного сектору у 2023 році (17,4 %) свідчить про його антикризову роль, тоді як зменшення частки у 2024–2025 роках відображає поступову нормалізацію структури ВВП. Водночас скорочення питомої ваги науково-технічної діяльності сигналізує про необхідність посилення державної підтримки інноваційних секторів.

2.2. Вплив податкових пільг на інвестиційну привабливість та інновації

Інвестиційна діяльність можлива лише за умови наявності відповідних фінансових ресурсів. До основних джерел фінансування інвестицій належать заощадження населення, нерозподілений прибуток і амортизаційні відрахування підприємств, бюджетні кошти держави, що залишаються після покриття видатків на державне споживання, а також заощадження іноземних інвесторів. Об'єктами інвестування можуть виступати як новостворені або оновлені основні засоби, так і оборотний капітал у різних секторах економіки, результати науково-технічної діяльності, фінансові інструменти, інші об'єкти власності та майнові права, зокрема на об'єкти інтелектуальної власності [17, с. 53].

Ефективність державної інвестиційної політики значною мірою визначається чіткістю розуміння її змісту. У наукових дослідженнях відсутній єдиний підхід до трактування цього поняття. Частина науковців розглядає державну інвестиційну політику як складову загальної економічної політики, спрямовану на створення умов для результативної інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання. Інші автори визначають її як сукупність правових, адміністративних та економічних інструментів, що мають на меті стимулювання й активізацію інвестиційних процесів. Водночас перше тлумачення є занадто узагальненим, тоді як друге звужує зміст інвестиційної політики лише до переліку застосовуваних заходів.

У сучасних наукових працях державна інвестиційна політика дедалі частіше трактується як цілеспрямована діяльність органів влади щодо формування стратегічних цілей, визначення ключових завдань і пріоритетів розвитку інвестиційного процесу в країні, а також розроблення та реалізації комплексу заходів для досягнення поставлених цілей[26, с. 197].

Цілі інвестиційної політики не є незмінними й коригуються залежно від стану та динаміки економічного розвитку держави. Зокрема, відповідно до Програми розвитку інвестиційної діяльності, затвердженої Кабінетом Міністрів України на період 2025–2035 років, ключовим завданням державної інвестиційної політики визначено формування сприятливого інвестиційного середовища та розвиток інфраструктури інвестування з метою забезпечення сталого економічного зростання й підвищення рівня добробуту населення.

Серед ключових завдань, визначених урядовою Програмою, найбільш значущими, на нашу думку, є: завершення процесу формування стабільної та послідовної нормативно-правової бази у сфері інвестиційної діяльності; подальше реформування податкової системи, зокрема шляхом зменшення податкового тиску на суб'єктів господарювання; підвищення інвестиційної привабливості об'єктів приватизації; посилення фінансової стійкості та надійності банківської системи України; активізація інвестиційних процесів у спеціальних економічних зонах і на територіях пріоритетного розвитку; запровадження додаткових стимулів для зростання інвестицій у стратегічно важливі галузі національної економіки; заохочення залучення капіталу у наукову, науково-технічну та інноваційну сфери [49, с. 40].

За умов обмеженості інвестиційних ресурсів одним із найбільш складних завдань державної інвестиційної політики є обґрунтований вибір пріоритетних напрямів вкладення капіталу. Вирішення цього питання має ґрунтуватися, з одного боку, на оптимальному поєднанні короткострокових і довгострокових цілей інвестиційної політики, а з іншого - на концентрації ресурсів у тих секторах економіки, розвиток яких здатний створити підґрунтя для загального економічного зростання.

Реалізація завдань державної інвестиційної політики потребує застосування цілісної системи заходів, спрямованих на досягнення визначених цілей. Такі заходи являють собою практичні способи використання відповідних інструментів впливу, за допомогою яких держава формує та коригує поведінку економічних суб'єктів у напрямі активізації інвестиційного розвитку. Відповідно, результативність інвестиційних заходів безпосередньо залежить від ступеня їх узгодженості з цілями та завданнями, закладеними в державній інвестиційній політиці.

Оцінюючи поточний стан інвестиційної діяльності в Україні, слід зауважити, що країна поки не досягла вагомих результатів у підвищенні національної конкурентоспроможності та формуванні привабливого інвестиційного середовища. В умовах економічної та політичної нестабільності інвестиційна активність суттєво скоротилася: обсяги попиту на інвестиції зменшувалися значно швидше, ніж темпи зниження валового внутрішнього продукту. Однією з ключових причин цього стало високий рівень інфляції, який призводив до знецінення інвестиційних ресурсів.

Водночас після подій 2014 року, пов'язаних із військовою агресією Російської Федерації, анексією Криму та бойовими діями на сході країни, розпочався поступовий етап відновлення національної економіки. Споживчий ринок став більш насиченим, зросли доходи населення та його схильність до заощаджень. Однак швидке зростання цін, низький рівень інвестиційної активності та низка інших стримувальних факторів не дозволяють повною мірою реалізувати цей потенціал. На сучасному етапі розвитку України внутрішні інвестиційні ресурси залишаються обмеженими, у зв'язку з чим визначальне значення для економічного зростання має залучення прямих іноземних інвестицій. Саме вони відіграють важливу роль у забезпеченні структурної модернізації економіки, впровадженні інноваційних технологій та оновленні виробничого потенціалу.

Необхідність залучення іноземного капіталу зумовлена тривалим спадом національного виробництва, істотним зниженням рівня доходів значної частини

населення, а також недостатнім рівнем капіталізації банківської системи, що обмежує можливості реалізації масштабних інвестиційних проєктів. Разом із тим в Україні сформована досить розвинена інвестиційна інфраструктура, яка охоплює фондові, товарні та універсальні біржі, депозитарні установи, зберігачів і реєстраторів, інформаційно-консультаційні центри, банківські установи, інноваційні та інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, агентства розвитку бізнесу, технологічні й наукові парки, науково-консультаційні центри з питань інвестицій та міжнародного бізнесу, небанківські фінансово-кредитні установи, торговців цінними паперами, інститути спільного інвестування, компанії з управління активами, недержавні пенсійні фонди та страхові компанії [50, с. 9].

Податкова система України характеризується нерівномірним розподілом податкового навантаження, що в підсумку сприяє зростанню масштабів тіньової економіки, поширенню практик ухилення від сплати податків і, як наслідок, зменшенню обсягів податкових надходжень до бюджету. Найбільш відчутно структурні дисбаланси податкової системи проявилися з початком фінансово-економічної кризи, яка загострила існуючі проблеми у сфері оподаткування.

Водночас, за даними рейтингу Doing Business 2024, за субіндексом «Сплата податків» Україна покращила свої позиції на 18 пунктів та була включена до переліку країн-реформаторів податкової сфери. Порівняльні показники податкових систем окремих країн світу у 2013 році наведені в таблиці 2.13[59].

Таблиця 2.13

Рейтинг податкової системи України та окремих країн світу у 2024 р.

| Країна | Середньозважена ставка оподаткування, % | Місце у рейтингу |
|-----------|---|------------------|
| Україна | 55,4 | 165 |
| Польща | 43,8 | 114 |
| Грузія | 16,5 | 33 |
| Латвія | 36,6 | 52 |
| Німеччина | 46,8 | 72 |
| США | 46,7 | 69 |

Джерело: [59]

Аналіз наведених у таблиці даних свідчить про зниження середньозваженої ставки оподаткування підприємств в Україні у 2024 році з 57,1 % до 55,4 %. Така динаміка була досягнута насамперед завдяки поступовому скороченню ставки податку на прибуток підприємств відповідно до норм і положень Податкового кодексу України.

Спостерігається поступове зменшення кількості податкових платежів і витрат часу платників податків протягом року, що стало можливим завдяки запровадженню електронної системи податкової звітності та проведенню комплексної модернізації діяльності Державної податкової служби України [4]. Формування та розширення механізмів податкового стимулювання розглядається як один із ключових напрямів реформування податкової системи країни. Водночас розвиток податкових стимулів тісно пов'язаний із загальними процесами трансформації національної економіки України.

Реалізація заходів дерегуляції у сфері організації підприємницької діяльності та створення сприятливого бізнес-середовища сприяє зростанню кількості суб'єктів господарювання й формуванню додаткових надходжень до доходної частини бюджету у вигляді податкових платежів від їх діяльності.

Починаючи з кінця 2023 року та протягом 2024 року соціально-економічна ситуація в країні зазнала суттєвих змін, що зумовило коригування вектора подальшого розвитку. У межах податкової реформи, запропонованої новою владою, було задекларовано скорочення кількості податків, істотне спрощення процедур їх адміністрування та посилення процесів децентралізації податкових надходжень. Очільник Державної фіскальної служби наголошував, що понад 70 % заробітних плат в Україні виплачуються нелегально, у зв'язку з чим постала необхідність перегляду принципів оподаткування доходів фізичних осіб. У концепції податкової реформи було запропоновано шість альтернативних моделей оподаткування цього виду доходів.

Згідно з інформацією Державної служби статистики України, у 2025 році в економіку країни надійшло близько 1,6 млрд дол. США прямих іноземних інвестицій із 76 країн світу, що є одним із найнижчих показників за останні сім

років. Для порівняння, у 2021 році обсяг залучених інвестицій становив близько 6,0 млрд дол. США, що свідчить про суттєве скорочення інвестиційної активності в зазначений період[8].

Залучені інвестиційні ресурси спрямовувалися переважно до вже сформованих і відносно розвинених секторів національної економіки. Найбільша їх частка припадала на установи та організації, що здійснюють фінансову й страхову діяльність (26,1 %), а також на промислові підприємства, які акумулювали 27,3 % загального обсягу інвестиційних надходжень [8].

Ключовими країнами-інвесторами України виступали Кіпр (25,6 %), Нідерланди (16,1 %), Велика Британія (5,5 %), Німеччина (4,6 %), Віргінські острови (Велика Британія) (4,1 %) та Швейцарія (3,9 %). Серед позитивних тенденцій 2024 року варто відзначити зростання ролі державних коштів у структурі капітальних вкладень, зокрема за рахунок збільшення фінансування з місцевих бюджетів (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Інвестиції в економіку України за джерелами фінансування у 2021–2024 рр.

| Джерело фінансування | 2021, млрд грн | % | 2022, млрд грн | % | 2023, млрд грн | % | 2024, млрд грн | % |
|--|----------------|-------|----------------|-------|----------------|-------|----------------|-------|
| Усього | 219,4 | 100 | 273,1 | 100 | 359,2 | 100 | 412,8 | 100 |
| Кошти державного бюджету | 2,7 | 1,23 | 6,9 | 2,53 | 9,3 | 2,59 | 14,3 | 3,47 |
| Кошти місцевих бюджетів | 5,9 | 2,69 | 14,3 | 5,24 | 26,8 | 7,46 | 38,2 | 9,25 |
| Власні кошти підприємств | 154,6 | 70,46 | 184,4 | 67,52 | 248,8 | 69,27 | 288,6 | 69,91 |
| Банківські кредити та інші позики | 21,7 | 9,89 | 20,7 | 7,58 | 27,1 | 7,55 | 21,8 | 5,28 |
| Кошти іноземних інвесторів | 5,6 | 2,55 | 8,2 | 3,00 | 9,8 | 2,73 | 5,7 | 1,38 |
| Кошти населення на житлове будівництво | 22,1 | 10,07 | 32,0 | 11,72 | 29,9 | 8,33 | 32,3 | 7,83 |
| Інші джерела фінансування | 6,7 | 3,05 | 6,7 | 2,45 | 7,5 | 2,09 | 11,9 | 2,88 |

Джерело: [8]

Аналіз даних таблиці 2.11 свідчить про стале зростання загального обсягу капітальних інвестицій в Україні у 2021–2024 роках - з 219,4 млрд грн у 2021 році до 412,8 млрд грн у 2024 році, що означає зростання майже у 1,9 раза.

Домінуючим джерелом фінансування інвестицій упродовж усього періоду залишалися власні кошти підприємств, частка яких коливалася в межах 67,5–70,5 %. У 2024 році цей показник становив 69,91 %, що свідчить про високу залежність інвестиційної активності від фінансових результатів самих підприємств та обмежений доступ до зовнішніх джерел капіталу.

Позитивною тенденцією є зростання ролі бюджетного фінансування, насамперед за рахунок місцевих бюджетів. Частка коштів місцевих бюджетів зросла з 2,69 % у 2021 році до 9,25 % у 2024 році, що є наслідком процесів фінансової децентралізації. Водночас частка коштів державного бюджету також збільшилася з 1,23 % до 3,47 %, хоча загалом залишається відносно невисокою.

Негативною тенденцією є скорочення питомої ваги банківських кредитів та інших позик - з 9,89 % у 2021 році до 5,28 % у 2024 році, що свідчить про обмеженість кредитних ресурсів та високу вартість позикового капіталу. Аналогічно зменшилася частка коштів іноземних інвесторів, яка у 2024 році становила лише 1,38 %, що підтверджує недостатній рівень інвестиційної привабливості країни.

Загалом структура джерел фінансування інвестицій в Україні у 2021–2024 роках характеризується переважанням внутрішніх ресурсів, зростанням бюджетної участі та обмеженим використанням кредитних і іноземних інвестицій, що вимагає подальшого вдосконалення інвестиційної та фінансово-кредитної політики держави.

У результаті відбулися помітні структурні зрушення в системі фінансування капітальних інвестицій. Зросла питома вага власних коштів підприємств, яка досягла 69,9 % загального обсягу капітальних інвестицій проти 69,0 % у 2022 році, а також бюджетних ресурсів, частка яких підвищилася до 12,7 % порівняно з 10,1 % у 2022 році.

Поряд із прямими іноземними інвестиціями, капітальні інвестиції відіграють надзвичайно важливу роль у забезпеченні економічного розвитку країни. У 2024 році їх обсяг зріс на 22,1 % порівняно з 2023 роком. Серед галузей із найвищим інвестиційним потенціалом доцільно виокремити обробну промисловість, на яку припадало 33,1 % загального обсягу капітальних інвестицій, сільське господарство - 25,2 %, будівництво - 12,3 %, а також лісове господарство та рибальство - 14,0 % [8].

За підсумками останнього року рівень податкового навантаження в Україні суттєво скоротився - з 51,9 % до 37,8 %. Завдяки цьому країна значно покращила свої позиції у міжнародному рейтингу, піднявшись із 156-го на 98-ме місце. Для порівняння, у державах Європейського Союзу середній рівень податкового навантаження становить 39,6 %, тоді як середньосвітове значення дорівнює 40,5 %, що свідчить про наближення показників України до міжнародних стандартів.

За кількістю податкових платежів протягом року Україна має лише п'ять обов'язкових платежів, що забезпечує їй третє місце серед країн світу. Водночас у країнах Європейського Союзу в середньому здійснюється близько 12 податкових платежів на рік, а у світовій практиці цей показник сягає 24 платежів.

Разом із тим, попри зменшення кількості податків, адміністративне навантаження на бізнес в Україні залишається досить високим. Підготовка та подання податкової звітності, а також виконання зобов'язань зі сплати податків потребують у середньому 327,5 години на рік, що хоча й менше порівняно з попереднім роком (355,5 години), проте значно перевищує середньосвітовий показник у 240 годин та середній рівень країн ЄС - 161 годину. За цим критерієм Україна посідає 159-те місце у світі.

Водночас позитивною тенденцією є покращення показника індексу постподання, який в Україні досяг рівня 85,95. Це дозволило країні піднятися на 42-ге місце в міжнародному рейтингу порівняно з 67-м місцем у попередньому році. Для порівняння, відповідний показник у країнах Європейського Союзу становить 81,6, а середньосвітове значення - 59,51.

Соціально-економічний розвиток регіонів України наразі характеризується наявністю кризових процесів, зумовлених не лише зовнішніми викликами та несприятливою макроекономічною ситуацією, а й наслідками реструктуризації промислових підприємств, а також тривалою політичною нестабільністю.

Збільшення обсягів як внутрішніх, так і іноземних інвестицій є ключовою передумовою відновлення економічного зростання країни. Досягнення цього можливе за рахунок формування сприятливого інвестиційного середовища, яке передбачає створення ефективної нормативно-правової бази та надання надійних гарантій захисту прав вітчизняних і закордонних інвесторів.

З огляду на обмеженість бюджетних ресурсів на регіональному рівні, особливої актуальності набуває питання активного залучення інвестиційного капіталу та проведення оцінки інвестиційної привабливості регіонів. Високий рівень інвестиційної привабливості регіону створює можливості для мобілізації фінансових ресурсів і реалізації програм соціально-економічного розвитку на місцевому рівні.

Оцінювання інвестиційної привабливості регіонів із використанням міжнародних підходів, розроблених такими організаціями, як Institutional Investor, Euromoney, індекс ризику ділового середовища BERI, Transparency International та Moody's Investor Service, зазвичай здійснюється на макрорівні, хоча за певних умов може бути адаптоване й до мезорівня. Ключовим інструментом таких методик є опитування учасників ринку з метою виявлення бар'єрів та умов ведення господарської діяльності в конкретному регіоні. У межах цих оцінок аналізуються показники політико-правового середовища, економічного стану, забезпеченості ресурсами та інфраструктурою, соціокультурних характеристик, а також екологічних умов.

Окремі науковці пропонують альтернативні підходи до оцінювання інвестиційної привабливості, зокрема матричний метод. Згідно з цим підходом, базовими критеріями виступають рівень промислової активності та спеціалізація регіональної промисловості. На їх основі формується матриця галузевої

спеціалізації регіонів, що дає змогу порівнювати території за структурою та потенціалом розвитку виробництва.

Для комплексної оцінки інвестиційної привабливості регіонів доцільно визначити систему показників, у межах якої окремі часткові індикатори можуть бути розраховані на основі попередньо сформованих груп критеріїв. Такий підхід забезпечує більш об'єктивне та багатовимірне уявлення про інвестиційний потенціал регіонів.

Доцільно виокремити низку ключових показників, які можуть бути використані для комплексної оцінки інвестиційної привабливості регіонів. Насамперед це індикатори економічного розвитку регіону, до яких належать обсяги реалізованої продукції у промисловості та сільському господарстві, рівень доходів населення в розрахунку на одну особу, обсяг наданих послуг у регіоні, кількість малих підприємств у перерахунку на 10 тис. мешканців, а також рівень зносу та амортизації основних засобів.

Окрему групу становлять показники зовнішньоекономічної відкритості регіону, що включають обсяги експорту й імпорту товарів і послуг у розрахунку на душу населення, коефіцієнт покриття експорту імпортом, а також співвідношення імпортних поставок до приватних споживчих витрат населення регіону.

Важливу роль у формуванні інвестиційної привабливості відіграють показники інноваційної та інвестиційної активності. До них належать частка інноваційної продукції в загальному обсязі реалізованої промислової продукції, питома вага підприємств, що здійснюють інноваційну діяльність, у загальній кількості промислових підприємств, обсяг прямих іноземних інвестицій у розрахунку на одну особу, інвестиції в основний капітал на душу населення, обсяги інвестицій в основні засоби та житлове будівництво в розрахунку на одного мешканця, а також вартість введених в експлуатацію основних фондів у перерахунку на душу населення.

Крім того, при оцінюванні інвестиційної привабливості регіонів доцільно враховувати показники розвитку інфраструктури, які характеризують рівень

забезпеченості території транспортними, виробничими, соціальними та комунікаційними об'єктами і безпосередньо впливають на умови ведення господарської діяльності [11].

Податкові пільги є одним із ключових інструментів державного впливу на інвестиційні процеси, оскільки вони дозволяють зменшити фіскальне навантаження на суб'єктів господарювання без прямого використання бюджетних коштів. На відміну від прямих субсидій або державних інвестицій, податкові стимули мають непрямий характер і впливають на поведінку економічних агентів шляхом формування більш сприятливих умов для накопичення та реінвестування капіталу.

У контексті розвитку пріоритетних галузей економіки податкові пільги виконують функцію каталізатора інвестицій, стимулюючи: збільшення обсягів капітальних вкладень; модернізацію основних засобів; впровадження інноваційних технологій; розширення виробничих потужностей.

Особливо важливою роль податкових пільг є в умовах обмеженого доступу підприємств до зовнішнього фінансування, високої вартості кредитних ресурсів та нестабільності фінансових ринків, що характерно для сучасної економіки України.

Система податкових пільг в Україні є багатокomпонентною та охоплює різні види податків і зборів. Найбільш поширеними є пільги з податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, а також місцевих податків і зборів.

Класифікація податкових пільг за формами впливу на інвестиційну діяльність

| Вид пільги | Характеристика | Інвестиційний ефект |
|---------------------------------|--|-----------------------------------|
| Зниження ставки податку | Часткове або повне зменшення ставки податку | Зростання чистого прибутку |
| Податкові канікули | Тимчасове звільнення від сплати податку | Стимулювання стартових інвестицій |
| Прискорена амортизація | Прискорене списання вартості основних засобів | Оновлення основного капіталу |
| Інвестиційний податковий кредит | Відстрочення сплати податку | Підвищення ліквідності |
| Пільги з ПДВ | Зменшення податкового навантаження на операції | Зниження собівартості продукції |

Джерело: [37]

Вказані інструменти використовуються державою для підтримки інвестиційної активності насамперед у стратегічно важливих галузях, таких як агропромисловий комплекс, промисловість, енергетика та інформаційні технології.

Інвестиційна привабливість країни формується під впливом сукупності факторів, серед яких податкове середовище відіграє визначальну роль. Зниження податкового навантаження, спрощення процедур адміністрування податків і підвищення прозорості податкової системи позитивно впливають на рішення інвесторів щодо розміщення капіталу.

Як свідчать дані Державної служби статистики України, у 2021–2024 роках спостерігалось зростання загального обсягу капітальних інвестицій, що частково було зумовлено впровадженням податкових стимулів та процесами податкової децентралізації.

Водночас структура джерел фінансування інвестицій демонструє значну залежність від власних коштів підприємств, що свідчить про обмежену ефективність податкових пільг у залученні зовнішнього капіталу.

Особливе значення податкові пільги мають для стимулювання інноваційної діяльності, оскільки інновації характеризуються високим рівнем ризику та тривалим періодом окупності. Надання податкових стимулів у сфері науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт дозволяє зменшити

фінансові ризики інноваційних проєктів і підвищити зацікавленість бізнесу у впровадженні нових технологій.

Таблиця 2.16

Вплив податкових пільг на інноваційну активність підприємств

| Напрямок підтримки | Механізм пільги | Очікуваний результат |
|--------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------|
| НДДКР | Податкові відрахування витрат | Зростання інноваційних розробок |
| ІТ-сектор | Спеціальні податкові режими | Розширення експорту послуг |
| Стартапи | Податкові канікули | Підвищення підприємницької активності |
| Високотехнологічні виробництва | Інвестподатковий кредит | Комерціалізація інновацій |

Джерело: [32]

Незважаючи на наявність окремих стимулів, рівень інноваційної активності в Україні залишається відносно низьким, що свідчить про необхідність удосконалення механізмів податкової підтримки інновацій.

Податкові пільги мають значний вплив на регіональну інвестиційну привабливість. У регіонах із обмеженими фінансовими ресурсами саме податкові стимули можуть стати ключовим фактором залучення інвестицій і створення нових робочих місць.

Регіональні податкові пільги сприяють: вирівнюванню соціально-економічного розвитку територій; активізації підприємницької діяльності; формуванню локальних інноваційних кластерів.

Однак ефективність таких пільг значною мірою залежить від якості місцевого управління, рівня розвитку інфраструктури та інституційного середовища.

Попри значний потенціал податкових пільг, їх застосування супроводжується низкою проблем. Серед основних недоліків слід виокремити: фіскальні втрати бюджету; ризики нецільового використання пільг; складність оцінювання ефективності; можливість викривлення конкурентного середовища.

Нерідко податкові пільги надаються без чіткого визначення цілей та очікуваних результатів, що знижує їх загальну ефективність і може призводити до зростання тіньових схем оптимізації оподаткування.

Для підвищення результативності податкових пільг доцільно: запровадити систему регулярної оцінки їх ефективності; посилити адресність пільг відповідно до пріоритетів державної політики; забезпечити прозорість механізмів їх надання; поєднувати податкові стимули з іншими інструментами державної підтримки.

Висновки до розділу 2

У другому розділі роботи досліджено податкові пільги як інструмент стимулювання розвитку пріоритетних галузей національної економіки. Обґрунтовано, що визначення пріоритетних галузей ґрунтується на комплексі економічних, соціальних та стратегічних критеріїв, зокрема рівні внеску у ВВП, експортному потенціалі, інноваційній спроможності та значенні для економічної безпеки держави.

Проведений аналіз засвідчив, що в умовах України до пріоритетних галузей належать агропромисловий комплекс, переробна промисловість, енергетика, ІТ-сектор, транспорт і логістика, розвиток яких значною мірою залежить від державної підтримки, зокрема через податкові інструменти.

Дослідження впливу податкових пільг на інвестиційну привабливість та інноваційний розвиток показало, що їх застосування може створювати сприятливі умови для залучення капіталу, модернізації виробництва та впровадження нових технологій. Водночас ефективність такого впливу значною мірою залежить від адресності пільг, стабільності податкового законодавства та узгодженості податкової політики з довгостроковими цілями економічного розвитку.

РОЗДІЛ 3

ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА РИЗИКИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

3.1. Оцінка економічної ефективності податкових пільг

У податковій сфері пільги посідають особливе місце як інструмент державної економічної політики, спрямований на заохочення тих видів діяльності, які визнаються пріоритетними для розвитку країни. Відповідно до статті 30 Податкового кодексу України, податкова пільга трактується як встановлене нормами податкового та митного законодавства повне або часткове звільнення платника від обов'язку нарахування і сплати податків та зборів, або ж можливість їх сплати у зменшеному розмірі за наявності визначених законодавством підстав. При цьому підставами для надання податкових пільг виступають специфічні характеристики окремих груп платників, особливості їх господарської діяльності, об'єкти оподаткування, а також характер і суспільна значущість здійснюваних витрат [16, с. 554].

Головним призначенням податкових пільг є стимулювання платників податків до нарощування обсягів виробництва, підвищення результативності господарської діяльності, оновлення та модернізації основних виробничих фондів, а також поліпшення умов праці. У результаті такі інструменти не лише сприяють розвитку окремих секторів економіки, а й створюють передумови для сталого економічного зростання, збільшення рівня зайнятості населення та підвищення його соціального добробуту.

З правової точки зору податкова пільга виступає універсальним регуляторним механізмом, який виконує три основні функції: компенсаційну, стимулюючу та гарантуючу. Компенсаційна функція покликана зменшити фактичну нерівність у становищі різних категорій платників податків шляхом надання їм більш сприятливих умов для здійснення господарської діяльності. Стимулююча функція орієнтована на підтримку та активізацію соціально й економічно важливих видів діяльності. Гарантуюча ж функція забезпечує

платникам податків певний рівень правової визначеності, захищеності та передбачуваності у процесі реалізації їхніх прав і виконання податкових обов'язків.

Аналіз податкових пільг у розрізі окремих податків свідчить, що й надалі найбільша їх концентрація припадає на податок на додану вартість. Основними отримувачами таких пільг виступають, по-перше, суб'єкти господарювання – юридичні особи, які здійснюють соціально значущі або визначені державою як пріоритетні види діяльності, а по-друге, фізичні особи-підприємці, що працюють на загальній системі оподаткування та не застосовують спеціальні податкові режими[18, с. 73].

Що стосується податку на прибуток підприємств, а також податку на доходи фізичних осіб, то перелік податкових пільг за цими платежами також залишається доволі значним. При цьому пільги з податку на прибуток поширюються виключно на юридичних осіб, які не перейшли на спрощену систему оподаткування. За своєю економічною природою такі пільги або відображають соціальну спрямованість податкової політики держави, або мають на меті звільнення від податкового навантаження окремих категорій бюджетних отримувачів для недопущення надмірного перерозподілу фінансових ресурсів, або ж передбачають виведення з-під оподаткування капіталомістких та дороговартісних об'єктів основних засобів. У результаті зазначені напрями пільгового оподаткування значною мірою орієнтовані не стільки на фіскальні інтереси держави, скільки на інтереси платників податків[19, с. 394].

Особливістю пільг із податку на доходи фізичних осіб є те, що вони застосовуються до громадян незалежно від здійснення ними підприємницької діяльності. Чинне законодавство України передбачає досить широкий перелік таких пільг, які за умови належного та правомірного використання можуть слугувати інструментом податкової оптимізації. Вихідною позицією при цьому є твердження, що одним із ключових чинників ефективності податкової оптимізації шляхом застосування пільг є комплексний облік усіх передбачених законодавством послаблень, у тому числі тих, які на перший погляд здаються

незначними. Сукупний ефект навіть дрібних податкових пільг здатен істотно знизити загальний рівень податкового навантаження.

Раціональне використання податкових пільг дозволяє не лише оптимізувати податкові зобов'язання, а й створює додаткові фінансові можливості для інвестування в розвиток бізнесу, підвищення його конкурентоспроможності та фінансової стійкості. Проте на практиці платники податків часто зосереджують увагу виключно на найбільших пільгах, ігноруючи незначні податкові послаблення, які в сукупності можуть мати відчутний позитивний ефект. Саме тому детальне вивчення всіх доступних пільг, що регулярно оприлюднюються у «Довідниках пільг, наданих чинним законодавством зі сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів», а також їх подальше практичне застосування є передумовою комплексної податкової оптимізації. Такий підхід потребує високого рівня професійної підготовки та уважності до нормативних деталей, але водночас дозволяє максимально ефективно використати законодавчо визначені можливості легальної мінімізації податкових платежів[28, с. 471].

Серед найбільш результативних напрямів оптимізації оподаткування із застосуванням податкових пільг доцільно виокремити працевлаштування осіб з інвалідністю. Цей механізм передбачає зменшення податкового навантаження та отримання додаткових фінансових вигод у разі створення робочих місць для осіб з інвалідністю. Реалізація такої схеми можлива у простому або складнішому варіанті, однак у будь-якому випадку її сутність полягає в отриманні платником податків комплексу пільг, передбачених податковим і трудовим законодавством. Зазначені пільги спрямовані, з одного боку, на стимулювання зайнятості осіб з інвалідністю, а з іншого – на зниження фінансового навантаження на роботодавців.

У базовому варіанті суб'єкт господарювання, приймаючи на роботу осіб з інвалідністю, отримує низку переваг. Насамперед йдеться про застосування пільгової ставки єдиного соціального внеску. Відповідно до частини тринадцятої статті 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», для роботодавців, у яких

працюють особи з інвалідністю, ставка ЄСВ встановлюється на рівні 8,41 % бази нарахування замість загальної ставки 22 %. Це дає змогу істотно зменшити витрати на фонд оплати праці.

Окрім цього, роботодавці мають право на отримання компенсації витрат, пов'язаних із працевлаштуванням осіб з інвалідністю. Такі компенсації можуть надаватися у формі дотацій, цільових позик або безповоротної фінансової допомоги, спрямованої на створення та облаштування спеціальних робочих місць. Зокрема, держава передбачає можливість отримання дотації у розмірі до 40 мінімальних заробітних плат у разі створення спеціального робочого місця, а у випадку встановлення основного та додаткового обладнання – до 100 мінімальних заробітних плат. Окремо слід відзначити механізм компенсації фактичних витрат на облаштування робочих місць відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22 серпня 2023 р. № 893, яка передбачає виплату компенсації в межах установлених граничних розмірів залежно від групи інвалідності працівника.

Додатково протягом першого року після працевлаштування особи з інвалідністю роботодавець може отримати компенсацію витрат на оплату праці такого працівника через механізми державної служби зайнятості. Часткова або повна компенсація заробітної плати сприяє зниженню поточних витрат підприємства та стимулює створення нових робочих місць.

Варто також враховувати, що законодавство України встановлює обов'язкові нормативи працевлаштування осіб з інвалідністю. Для більшості роботодавців такий норматив становить 4 % середньооблікової чисельності штатних працівників, а для підприємств із чисельністю від 8 до 25 осіб – одне робоче місце. Дотримання цих вимог не лише дозволяє уникнути штрафних санкцій, а й відкриває доступ до податкових та фінансових стимулів, передбачених державою[34].

Щодо ускладненого варіанта розглянутої схеми податкової оптимізації, слід зазначити, що за рівнем економічної результативності він є значно привабливішим порівняно з базовим підходом. Його ключова особливість

полягає в тому, що податкові пільги надаються не щодо кожного окремого працівника з інвалідністю, а поширюються на діяльність суб'єкта господарювання в цілому. У такому випадку підприємство інтегрується у ширшу систему державної підтримки бізнесу, орієнтовану на комплексне залучення осіб з інвалідністю до трудової діяльності[36].

За реалізації цього підходу суб'єкт господарювання може отримати істотні переваги, які охоплюють усю його господарську діяльність. Зокрема, йдеться про загальне зменшення податкового навантаження, доступ до субсидій і дотацій, а також звільнення від сплати окремих податків і зборів. До таких пільг належить, зокрема, звільнення від оподаткування податком на прибуток підприємств доходів, отриманих від реалізації товарів, робіт і послуг (за винятком підакцизної продукції), відповідно до пункту 142.1 статті 142 Податкового кодексу України. Також передбачено звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання товарів і послуг власного виробництва, крім підакцизних, згідно з пунктом 197.6 статті 197 ПК України, а також звільнення від сплати плати за землю відповідно до підпункту 282.1.2 пункту 282.1 статті 282 ПК України[37].

Додатковою перевагою є застосування зниженої ставки єдиного соціального внеску. Для таких суб'єктів господарювання ставка ЄСВ встановлюється на рівні 5,5 % відповідно до частини чотирнадцятої статті 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Важливо, що зазначені пільги поширюються на всю діяльність підприємства, а не лише на окремі операції чи категорії працівників. Це стимулює роботодавців впроваджувати інклюзивну кадрову політику на рівні компанії в цілому, а не обмежуватися формальним виконанням соціальних вимог. У результаті реалізація складного варіанта оптимізації забезпечує не лише відчутний фінансовий ефект, а й сприяє формуванню позитивної ділової репутації підприємства.

Водночас діючий суб'єкт господарювання, як правило, не може безпосередньо скористатися цією схемою через низку об'єктивних обмежень.

Право на відповідні податкові пільги мають лише підприємства, які, по-перше, засновані громадськими організаціями осіб з інвалідністю, і, по-друге, отримали спеціальний дозвіл на користування такими пільгами. З огляду на це, зацікавленій особі для впровадження аналізованої схеми необхідно пройти декілька послідовних етапів.

Першим кроком є створення та державна реєстрація громадської організації осіб з інвалідністю як юридичної особи. Така реєстрація є безоплатною і, відповідно до законодавства, має здійснюватися у строк, що не перевищує трьох робочих днів з моменту подання документів. Процедура створення громадської організації осіб з інвалідністю загалом не відрізняється від реєстрації інших громадських об'єднань і ґрунтується на належній підготовці установчих документів, зокрема статуту, протоколу установчих зборів, реєстру членів та відомостей про органи управління.

Другим етапом є створення юридичної особи (підприємства), заснованої такою громадською організацією. Відповідно до статті 21 Закону України «Про громадські об'єднання», громадська організація має право засновувати підприємства та інші юридичні особи в порядку, встановленому законом. Процедура створення підприємства, заснованого громадською організацією осіб з інвалідністю, не має принципових відмінностей від реєстрації будь-якого іншого суб'єкта господарювання.

Третім, ключовим, етапом є отримання спеціального дозволу на право користування податковими пільгами. Рішення щодо надання такого дозволу ухвалюється центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері соціального захисту осіб з інвалідністю та ветеранів війни, а також відповідними регіональними органами виконавчої влади. Надання дозволу здійснюється на підставі техніко-економічного та соціального обґрунтування діяльності підприємства і заходів, для реалізації яких передбачається використання пільг, дотацій чи фінансової допомоги.

Для підприємств, що звертаються за дозволом уперше, встановлено чіткі критерії, визначені Порядком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів

України від 8 серпня 2007 р. № 1010. Серед них – вимога, щоб кількість працівників з інвалідністю, для яких це підприємство є основним місцем роботи, становила не менше 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників; частка фонду оплати праці таких працівників – не менше 25 % загальних витрат на оплату праці; мінімальний рівень витрат на переробку сировини або комплектувальних – не менше 8 % ціни реалізації продукції чи послуг; а також забезпечення середньомісячної заробітної плати осіб з інвалідністю не нижче законодавчо встановленого мінімального рівня.

Дозвіл на застосування податкових пільг надається на визначений строк – квартал, півріччя, три квартали або рік, після чого процедура його отримання має бути повторена. Враховуючи перелік документів, необхідних для отримання дозволу, можна зробити висновок, що підприємство повинно щонайменше один звітний період здійснювати діяльність на загальній системі оподаткування без застосування пільг.

Регулятивний потенціал податкових пільг в Україні залишається значною мірою нереалізованим через недостатнє усвідомлення можливих економічних і фінансових наслідків їх запровадження. Використання податкових пільг без чітко визначених цілей та завдань часто призводить до неконтрольованих втрат бюджетних ресурсів. Водночас відсутність дієвих інструментів оцінювання результативності пільгового оподаткування істотно знижує ефективність державної політики у сфері податкового регулювання соціально-економічного розвитку.

Різноманіття підходів до оцінки ефективності податкових пільг зумовлене, насамперед, несистемним характером їх практичного застосування. Запровадження пільг нерідко відбувається без належного законодавчого визначення цільових орієнтирів та очікуваних результатів, що ускладнює формування чітких критеріїв і показників для подальшої оцінки їх результативності. Наслідком цього є неможливість об'єктивного вимірювання впливу податкових пільг на економічні процеси.

Крім того, відсутність повноцінної та стандартизованої звітності щодо використання податкових пільг призводить до браку достовірної статистичної інформації. Це, своєю чергою, унеможливує проведення ґрунтового економічного та економіко-математичного аналізу ефектів пільгового оподаткування.

Узагальнення наукових підходів вітчизняних і зарубіжних дослідників до проблеми оцінювання ефективності податкових пільг дає підстави стверджувати, що такий аналіз має здійснюватися за кількома взаємопов'язаними складовими, що дозволяє комплексно оцінити їх вплив на соціально-економічний розвиток.

Ключовим елементом у процесі оцінювання результативності податкових пільг є розрахунок відповідних показників ефективності. Така оцінка має комплексний характер, оскільки податкові пільги функціонують на перетині інтересів держави, суб'єктів підприємницької діяльності та населення. У зв'язку з цим аналіз їх ефективності доцільно здійснювати з урахуванням позицій усіх зацікавлених сторін. Саме тому пропонується виокремлювати фіскальну, економічну, соціальну та бюджетну складові ефективності.

Фіскальна ефективність податкової пільги визначається як співвідношення фіскального ефекту від її застосування до обсягу податкових витрат за певний період часу t . Фіскальний ефект при цьому розраховується як різниця між сумами податкових надходжень до бюджету за умови дії податкової пільги та за відсутності такого пільгового режиму. Даний показник відображає абсолютну зміну бюджетних надходжень у результаті застосування пільги. У разі, якщо фіскальний ефект має від'ємне значення, це свідчить про економічну необґрунтованість запровадження відповідної пільги, оскільки бюджет зазнає втрат порівняно з базовим режимом оподаткування. Особливо критичним такий результат є в умовах хронічного дефіциту державного бюджету України. Навіть якщо податкова пільга орієнтована передусім на досягнення соціальних цілей і демонструє позитивні результати за показниками соціальної ефективності,

механізм її застосування потребує перегляду, адже саме економічні результати формують фінансове підґрунтя для реалізації соціальних завдань.

Податкові витрати у широкому розумінні означають недоотримані доходи бюджетної системи, що виникають унаслідок застосування законодавчо встановлених відхилень від стандартної структури оподаткування. Такі відхилення надають певні податкові переваги окремим видам економічної діяльності або визначеним групам платників податків, водночас зменшуючи загальний обсяг податкових надходжень до бюджету.

Оцінювання фіскальної ефективності податкових пільг доцільно здійснювати на основі системного підходу, що передбачає зіставлення результатів застосування пільги з понесеними податковими витратами за певний період часу. Фіскальна ефективність визначається як відношення фіскального ефекту до суми податкових витрат, скоригованих із урахуванням фактора часу[54, с. 33].

Фіскальний ефект від упровадження податкової пільги формується як різниця між обсягом податкових надходжень, отриманих у разі її застосування, та потенційними надходженнями за умов функціонування базового режиму оподаткування. Такий підхід дає змогу оцінити абсолютну зміну бюджетних доходів, спричинену дією пільги. Розрахунки здійснюються за окремими періодами (рік, квартал, місяць), що дозволяє врахувати динаміку показників у часі та застосувати коефіцієнт дисконтування залежно від моменту виникнення ефекту.

Податкові витрати, у свою чергу, відображають втрати бюджетної системи, пов'язані із запровадженням пільгового режиму оподаткування. Вони включають не лише недоотримані податкові доходи, а й додаткові витрати держави на адміністрування податкових пільг. До таких витрат належать видатки на утримання податкових органів, розроблення та впровадження змін до податкового законодавства, а також забезпечення діяльності інших державних інституцій, залучених до процесів оподаткування та контролю.

Окрім цього, при оцінюванні ефективності податкових пільг доцільно враховувати витрати податкового узгодження, які виникають у платників податків. Вони охоплюють додаткові витрати підприємств і громадян, пов'язані з виконанням вимог податкового законодавства, зокрема витрати на ведення обліку, підготовку та подання податкової звітності, оплату аудиторських, консультаційних і юридичних послуг. Для фізичних осіб це також витрати часу та коштів на збирання необхідних документів, складання декларацій і взаємодію з податковими органами. До цієї групи належать і витрати банків та інших установ, які зобов'язані передавати відповідну інформацію податковим органам у межах чинного законодавства.

У випадках, коли відсутні упущені податкові доходи бюджету внаслідок застосування пільги, різниця між надходженнями за базовим та пільговим режимами може прийматися рівною нулю. Такий підхід дозволяє більш об'єктивно оцінити доцільність і результативність податкових пільг, враховуючи як фіскальні наслідки для держави, так і економічні витрати, які несуть платники податків.

Фіскальна ефективність характеризує співвідношення отриманого фіскального ефекту та податкових витрат держави:

$$E_{\text{фіск}} = \frac{\Phi E_t}{\text{ПВ}_t} \quad (3.1)$$

де:

$E_{\text{фіск}}$ - фіскальна ефективність податкової пільги за період t , грн/грн;

ΦE_t - фіскальний ефект податкової пільги за період t , грн;

ПВ_t - сума податкових витрат за період t , грн.

Фіскальний ефект визначається як різниця між податковими надходженнями за умов дії пільги та за базового режиму оподаткування з урахуванням додаткових витрат:

$$\Phi E_t = \sum_{i=1}^t (\text{ПН}_{\text{пі}} - \text{ПН}_{\text{бi}}) \pm \sum_{i=1}^t \Delta \text{ВПА}_i \pm \sum_{i=1}^t \Delta \text{ВПУ}_i \quad (3.2)$$

де:

$\text{ПН}_{\text{п},i}$ - податкові надходження від платників, які користуються пільгою, у періоді i , грн;

$\text{ПН}_{\text{б},i}$ - податкові надходження за базового режиму оподаткування у періоді i , грн;

$\Delta\text{ВПА}_i$ - приріст витрат податкового адміністрування в періоді i , грн;

$\Delta\text{ВПУ}_i$ - приріст витрат податкового узгодження платників у періоді i , грн;

i - номер періоду (рік, квартал, місяць);

t - загальний період оцінювання.

Якщо $\text{ФЕ}_t < 0$, застосування податкової пільги є економічно невиправданим, оскільки призводить до втрат бюджету.

Податкові витрати визначаються як сума втрат бюджету внаслідок застосування пільги:

$$\text{ПВ}_t = \sum_{i=1}^t (\text{ПН}_{\text{п}i} - \text{ПН}_{\text{б}i}) \quad (3.3)$$

де:

$\text{ПН}_{\text{б},i}$ - податкові надходження за відсутності пільги;

$\text{ПН}_{\text{п},i}$ - податкові надходження за умов дії пільги.

Економічна ефективність відображає вплив пільги на фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання:

$$\text{Е}_{\text{екон}} = \frac{\sum_{i=1}^t (\text{ЧП}_{\text{п}i} - \text{ЧП}_{\text{б}i})}{\text{ПВ}_t} \quad (3.4)$$

де:

$\text{Е}_{\text{екон}}$ - економічна ефективність податкової пільги;

$\text{ЧП}_{\text{п},i}$ - чистий прибуток платників податків за умов дії пільги;

$\text{ЧП}_{\text{б},i}$ - чистий прибуток за базового режиму оподаткування.

Соціальна ефективність характеризує вплив пільги на соціальні показники розвитку:

$$E_{\text{соц}} = \frac{\sum_{i=1}^t (СП_{\text{п}i} - СП_{\text{б}i})}{ПВ_t} \quad (3.5)$$

де:

$E_{\text{соц}}$ - соціальна ефективність податкової пільги;

$СП_{\text{п}i}$ - значення соціальних показників (зайнятість, заробітна плата тощо) за умов пільги;

$СП_{\text{б}i}$ - відповідні соціальні показники без застосування пільги

Бюджетна ефективність є інтегральним показником, що поєднує фіскальні, економічні та соціальні ефекти:

$$E_{\text{бюдж}} = \frac{\Phi E_t + E_{\text{екон}} + E_{\text{соц}}}{ПВ_t} \quad (3.6)$$

де:

$E_{\text{бюдж}}$ - бюджетна ефективність податкової пільги.

Період окупності показує мінімальний час, необхідний для досягнення позитивного сукупного ефекту:

$$T_{\text{окуп}} = \min\{t: \sum_{i=1}^t E_{\text{бюдж}} \geq 0\} \quad (3.7)$$

де:

$T_{\text{окуп}}$ - період окупності податкової пільги.

Окрім безпосереднього розрахунку показників результативності, важливим етапом аналізу є оцінювання ризиків зниження ефективності податкових пільг, що набуває особливої актуальності в умовах економічної нестабільності та частих змін податкового законодавства. Аналіз ризиків передбачає, насамперед, виявлення причин їх виникнення, тобто ідентифікацію факторів, які впливають

на ефективність податкових пільг. До таких факторів належать економічні, інституційні та нормативні умови, а також явища, здатні як посилювати, так і послаблювати результативність податкового регулювання.

Визначення ризикоформувальних чинників здійснюється із застосуванням комплексу спеціальних методів, зокрема методу аналогій, експертних оцінок, побудови «дерева рішень», рейтингового аналізу, а також аналізу ймовірностей. Зазначені підходи належать до групи методів якісної оцінки ризиків і дозволяють виявити потенційні загрози ще на етапі формування або коригування податкових пільг.

Кількісна оцінка впливу ризиків на ефективність податкових пільг ґрунтується на використанні методів кількісного аналізу, серед яких особливе місце посідають статистичні методи, аналіз чутливості, визначення критичних значень показників, сценарний аналіз та імітаційне моделювання. Застосування цих інструментів дає змогу оцінити масштаб можливих втрат або вигод за різних умов розвитку економічної ситуації.

Попри те, що податкові пільги є потужним інструментом економічного стимулювання та можуть забезпечувати суттєві вигоди для суб'єктів господарювання, їх застосування не завжди гарантує досягнення задекларованих цілей. У низці випадків очікувані позитивні ефекти нівелюються негативними наслідками пільгового оподаткування, які виникають через недосконалий механізм надання пільг, неузгодженість податкової політики або неефективність державного регулювання. Саме тому оцінка ризиків має бути невід'ємною складовою аналізу результативності податкових пільг.

Узагальнену класифікацію негативних наслідків (накладів) застосування податкових пільг запропонував Д. Соколовський [25]. На його думку, доцільно виокремлювати кілька основних груп таких накладів.

По-перше, наклад, пов'язаний із втратою бюджетних доходів. Він виникає, з одного боку, у разі надання податкових пільг проектам, які були б реалізовані навіть за умов базового режиму оподаткування, що свідчить про наявність надлишкової пільги та призводить до упущених доходів бюджету. З іншого боку,

втрати доходів можуть бути зумовлені неправомірним або помилковим використанням податкових пільг, а також перерозподілом доходів від платників, які оподатковуються за загальними правилами, до суб'єктів із пільговим податковим режимом. Крім того, значну загрозу становить розмивання податкової бази внаслідок використання пільг як інструменту ухилення від оподаткування.

По-друге, виділяється наклад правозастосування та дотримання податкового законодавства, який проявляється у двох вимірах - для інвесторів і для органів адміністрування та контролю. Для держави такі наклади пов'язані з необхідністю організації та здійснення адміністрування податкових пільг, постійного контролю за дотриманням умов їх застосування та запобігання зловживанням. Для суб'єктів господарювання вони виражаються в додаткових витратах, пов'язаних із виконанням вимог законодавства та дотриманням встановлених умов отримання пільг.

По-третє, наклад, зумовлений лобіюванням, корупцією та браком прозорості. Надання податкових пільг під впливом лобістських інтересів окремих бізнес-структур часто призводить до економічно необґрунтованого розширення кола пільговиків. Це, своєю чергою, знижує податкове навантаження в економіці загалом, не створюючи при цьому додаткової економічної цінності. Непрозорість механізмів пільгового оподаткування також сприяє посиленню корупційних проявів у системі державного регулювання, формуючи так званій корупційний наклад.

По-четверте, виокремлюється наклад неефективного розміщення ресурсів, який виникає внаслідок структурних викривлень в економіці. Запровадження нераціонального пільгового режиму інвестування може призводити до надмірної концентрації інвестицій у певних видах діяльності, тоді як інші галузі відчувають їх нестачу, що негативно впливає на збалансований розвиток економіки загалом [29, с. 143].

Для кількісного вимірювання різних типів накладів доцільно застосовувати економіко-математичний інструментарій, зокрема методи ймовірнісного аналізу

та моделювання. Моделювання варто використовувати не лише для оцінювання масштабів накладів податкових пільг, а й для розрахунку очікуваних показників їх ефективності та рівнів ризику, пов'язаних із пільговим оподаткуванням.

У зарубіжних дослідженнях для таких цілей широко застосовуються методи економетричного прогнозування, однак їх ефективність значною мірою залежить від наявності сталих і стабільних тенденцій розвитку досліджуваних систем. За умов високої мінливості економічного середовища та інституційної нестабільності ці підходи мають обмежену практичну придатність.

З огляду на специфіку економічного розвитку України більш доцільним є використання імітаційного моделювання, яке дає змогу аналізувати функціонування складних соціально-економічних систем у ситуаціях невизначеності. Такий підхід дозволяє враховувати множинність факторів впливу, альтернативні сценарії розвитку подій та оцінювати наслідки запровадження податкових пільг за різних комбінацій ризиків і зовнішніх умов.

3.2. Потенційні ризики та зловживання у сфері податкових пільг

Підтвердженням того, що проблема надання податкових пільг в Україні з самого початку її незалежності розглядається як фактор істотних втрат доходів як державного, так і місцевих бюджетів, є низка нормативно-правових актів і офіційних позицій органів влади. Зокрема, ще у Постанові Президії Верховної Ради України від 29 жовтня 1993 року № 3557-ХІІ наголошувалося, що запровадження концепції пільгового оподаткування не сприятиме стабілізації податкової політики держави. Такий підхід свідчив про усвідомлення ризиків фрагментарного і несистемного застосування податкових преференцій.

Подальший розвиток цієї позиції був закріплений у статті 15 Закону України від 1 лютого 1994 року № 3898-ХІІ «Про Державний бюджет України на 1994 рік», якою встановлювалося, що у разі внесення до Верховної Ради України чи Кабінету Міністрів України пропозицій щодо надання податкових пільг або додаткового бюджетного фінансування, ініціатори таких рішень зобов'язані

одночасно пропонувати джерела компенсації відповідних втрат доходів або заходи зі скорочення видатків державного бюджету. Така норма була спрямована на запобігання неконтрольованому розбалансуванню бюджетної системи.

Аналогічний підхід було закріплено і в Постанові Верховної Ради України від 15 липня 1994 року № 110/94-ВР, якою Кабінету Міністрів України доручалося у випадках надання податкових пільг, що призводять до скорочення доходної частини бюджету, обов'язково визначати джерела її покриття або відповідне зменшення бюджетних видатків. При цьому передбачалося, що урядові рішення щодо пільгового оподаткування, ухвалені без дотримання цих вимог, можуть бути зупинені або скасовані у встановленому законодавством порядку.

Окрім бюджетного аспекту, питання податкових пільг тісно пов'язане з проблемами конкуренції на ринку. Так, Закон України № 2210-III у пункті першому статті 12 визначає, що суб'єкт господарювання може займати монопольне (домінуюче) становище, зокрема, за наявності наданих йому пільг. Водночас пунктом другим статті 15 цього Закону встановлено, що надання окремим суб'єктам господарювання або групам суб'єктів спеціальних переваг чи пільг, які створюють для них привілейовані умови порівняно з конкурентами та призводять або можуть призвести до обмеження, усунення чи спотворення конкуренції, визнається антиконкурентними діями органів державної влади та місцевого самоврядування.

Слід підкреслити, що зазначені положення антимонопольного і конкурентного законодавства конкретизують норми частини третьої статті 42 Конституції України, відповідно до якої держава зобов'язана забезпечувати захист конкуренції у підприємницькій діяльності. Конституція прямо забороняє зловживання монопольним становищем, неправомірне обмеження конкуренції та прояви недобросовісної конкуренції. Отже, проблема податкових пільг в Україні має комплексний характер, оскільки одночасно впливає як на бюджетну збалансованість, так і на конкурентне середовище, що зумовлює необхідність їх виваженого та обґрунтованого застосування.

Вагомим свідченням усвідомлення проблемності податкових пільг як потенційної загрози податковій та бюджетній безпеці держави стали норми статті 34 нової редакції Закону України від 5 грудня 1990 року «Про бюджетну систему України» № 512-ХІІ, який набрав чинності 18 липня 1995 року. Уже сама назва цієї статті була показовою, адже прямо стосувалася відшкодування втрат доходів бюджету, що виникали внаслідок рішень органів державної влади та місцевого самоврядування. Законодавець чітко закріпив вимогу, згідно з якою Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада та Уряд Автономної Республіки Крим, ради народних депутатів і їх виконавчі органи, ухвалюючи рішення, що призводять до скорочення бюджетних надходжень або збільшення видатків державного чи місцевих бюджетів, зобов'язані одночасно визначати джерела покриття таких втрат[41].

Подальший розвиток цієї ідеї відбувся у 1996 році з ухваленням Конституції України, в якій у частині третій статті 95 було закріплено фундаментальний принцип збалансованості бюджету. Відповідно до цього принципу держава має прагнути до такого співвідношення доходів і видатків, за якого бюджетні витрати відповідають реальним обсягам надходжень на відповідний бюджетний період. Надалі цей підхід отримав деталізацію в Бюджетному кодексі України, де принцип збалансованості визначено як одну з ключових засад функціонування бюджетної системи[22].

Водночас Закон України «Про бюджетну систему України» втратив чинність у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 року № 2542-ІІІ. Аналіз правових норм цього Кодексу свідчить, що він уже не містив прямих положень щодо обов'язкового відшкодування втрат доходів бюджетів, у тому числі місцевих, які виникають унаслідок надання податкових пільг. Так само у ньому були відсутні норми, що покладали б на органи державної влади чи місцевого самоврядування обов'язок визначати джерела компенсації бюджетних втрат при ухваленні рішень про пільгове оподаткування. Фактично питання компенсації втрат доходів місцевих бюджетів було врегульовано лише опосередковано: підпунктом першим пункту першого статті

76 Кодексу передбачалося подання разом із проєктом рішення про місцевий бюджет пояснювальної записки, у якій мала міститися оцінка доходів з урахуванням втрат, зумовлених податковими пільгами, наданими відповідною радою[41].

З 1 січня 2011 року набрав чинності новий Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI, який діє й нині. Однак, як показує аналіз його норм, на відміну від попередніх законодавчих підходів, у цьому Кодексі відсутні прямі вимоги щодо обов'язкового визначення джерел компенсації втрат доходів державного бюджету України, що виникають у результаті скорочення податкових надходжень, зокрема через запровадження податкових пільг. Натомість законодавець зосередився на механізмах інформаційного забезпечення та контролю. Так, підпунктом третім пункту третього статті 60 Бюджетного кодексу передбачено обов'язок органів, що контролюють справляння бюджетних надходжень, подавати до Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати та Міністерства фінансів України квартальні звіти про суми наданих податкових пільг із відображенням втрат доходів бюджетів.

Крім того, відповідно до абзацу другого частини п'ятої статті 78 Бюджетного кодексу України, контролюючі органи забезпечують повне і своєчасне надходження податків та зборів до місцевих бюджетів, а також здійснюють обмін відповідною інформацією з органами місцевого самоврядування. Такий обмін відбувається згідно з Порядком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 16 червня 2021 року № 627. Державна податкова служба України, у свою чергу, відповідно до Податкового кодексу України, здійснює збір і систематизацію інформації про ставки місцевих податків і зборів, а також про податкові пільги, встановлені органами місцевого самоврядування. Саме ці дані використовуються місцевими радами при ухваленні рішень щодо пільгового оподаткування та оцінки втрат доходів бюджетів[37].

Слід зазначити, що податкова система України формувалася протягом тривалого часу, однак і сьогодні вона залишається недостатньо впорядкованою та незавершеною. Постійні зміни й доповнення до податкового законодавства нерідко мають суперечливий характер і, замість усунення наявних проблем, часто поглиблюють неузгодженість та внутрішні протиріччя чинної системи оподаткування.

Показовим є те, що впродовж 2011–2021 років до Податкового кодексу України було внесено 166 змін і доповнень. Окрім цього, значна частина питань у сфері оподаткування й надалі регулюється підзаконними нормативно-правовими актами, постановами Кабінету Міністрів України, указами Президента та іншими правовими документами. Така практика дає підстави стверджувати, що надмірна частота законодавчих коригувань спричиняє нестабільність податкової системи та знижує її здатність ефективно виконувати фіскальну й регулятивну функції[37].

Невизначеність і неоднозначність у тлумаченні норм податкового законодавства створює суттєві труднощі для суб'єктів господарювання, які змушені працювати в умовах нечітких або суперечливих правил. Це, у свою чергу, викликає напруженість і невпевненість у бізнес-середовищі, ускладнює фінансове планування та стратегічне управління підприємствами. Крім того, така ситуація негативно позначається на інвестиційній привабливості національної економіки, оскільки нестабільність податкових правил може стримувати приплив іноземного капіталу та гальмувати економічний розвиток країни.

Ще одним суттєвим недоліком сучасної податкової системи України є наявність значної кількості податків і зборів, переважна частина яких має вкрай низьку фіскальну ефективність. Багато з них формують менше 1 % загального обсягу податкових надходжень, що свідчить про доцільність перегляду їх ролі та оптимізації структури податкових платежів.

У результаті така структура оподаткування призводить до того, що окремі податки і збори практично не забезпечують відчутного наповнення дохідної

частини бюджету, натомість формують додаткові витрати, пов'язані з їх адмініструванням і контролем за сплатою. Низька фіскальна віддача цих платежів поєднується з підвищеним адміністративним навантаженням, що створює для бізнесу зайві бюрократичні бар'єри, збільшує витрати на ведення податкового обліку та ускладнює виконання податкових зобов'язань. Крім того, надмірна фрагментація податкової системи ускладнює оцінювання ефективності окремих податкових інструментів і знижує результативність реалізації фіскальної політики загалом.

У Національній економічній стратегії України на період до 2030 року також наголошується, що чинна податкова система має надмірно дискреційний характер, що сприяє поширенню тіньових схем та офшоризації економічної діяльності. У документі зазначено, що в частині корпоративного оподаткування в Україні застосовується податок на прибуток підприємств, який, незважаючи на ставку, що відповідає міжнародним стандартам, на практиці залишається інструментом із високим рівнем дискреції. Зокрема, існують ризики впливу з боку контролюючих органів на визначення бази оподаткування, що створює передумови для вибіркового застосування норм та посилює фіскальний тиск на бізнес[32].

Така ситуація формує умови для недоотримання державним бюджетом необхідних фінансових ресурсів і водночас стимулює суб'єктів господарювання до пошуку альтернативних механізмів мінімізації податкових зобов'язань. Реальний характер податкового регулювання може заохочувати виведення капіталу до юрисдикцій із більш сприятливим податковим режимом, що, у підсумку, призводить до втрати значної частини потенційних бюджетних надходжень та негативно впливає на фінансову стабільність держави.

З позиції оподаткування праці суттєвий рівень фіскального навантаження в Україні зумовлений поєднанням єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі 22 % та військового збору на рівні 1,5 %. У сукупності це формує загальне податкове навантаження на фонд оплати праці, що перевищує 40 %, що, своєю чергою,

створює передумови для тінізації трудових відносин, зловживання спрощеною системою оподаткування та зростання безробіття. Надмірний фіскальний тиск на працю знижує зацікавленість роботодавців у офіційному працевлаштуванні та стимулює пошук неформальних схем організації зайнятості[32].

Ще одним вагомим недоліком сучасної податкової системи України є поширена практика автоматизованого зупинення реєстрації податкових накладних. Відповідно до пункту 201.16 Податкового кодексу України передбачено можливість призупинення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на підставах і в порядку, визначених нормативними актами Кабінету Міністрів України, зокрема постановою № 1165 від 11 грудня 2019 року[37].

Автоматизоване блокування податкових накладних використовується як інструмент податкового контролю та має на меті запобігання порушенням податкового законодавства. Контролюючі органи застосовують цей механізм для перевірки відповідності діяльності платників податків установленим вимогам, правильності формування податкових зобов'язань і податкового кредиту, а також достовірності обліку доходів і витрат. У разі виникнення підозр щодо фіктивних операцій або податкових зловживань податкові накладні можуть бути зупинені до завершення відповідних перевірочних процедур.

Водночас застосування механізму автоматичного блокування нерідко спричиняє істотні негативні наслідки для суб'єктів господарювання. Зупинення реєстрації податкових накладних може призводити до порушення господарських зв'язків, затримок у виконанні договірних зобов'язань, ускладнення розрахунків із контрагентами та виникнення фінансових труднощів. Підприємства втрачають можливість своєчасно сформувати податковий кредит, що негативно впливає на їхню ліквідність і може зумовити зниження прибутковості. Крім того, у разі затягування процесу розблокування зростає ризик застосування штрафних санкцій та нарахування пені.

Таким чином, аналіз проблеми блокування податкових накладних свідчить про її системний характер та широке поширення серед українських підприємств.

Наслідки такого блокування можуть проявлятися у втраті довіри з боку ділових партнерів, припиненні співпраці з контрагентами та загальному погіршенні ділової репутації суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим своєчасна реакція керівництва підприємства на факти зупинення реєстрації податкових накладних є критично важливою. Оперативне подання пояснень і підтвердних документів, а також доведення відповідності критеріям безумовної реєстрації дають змогу мінімізувати ризики блокування та зменшити негативні фінансові й репутаційні наслідки.

У межах досліджуваної тематики доцільно окремо зупинитися на питанні скасування податкових пільг для бізнесу, яке відбулося у серпні 2023 року. Після початку повномасштабної агресії російської федерації у квітні 2022 року держава запровадила низку антикризових заходів, спрямованих на підтримку підприємницької діяльності. Одним із ключових кроків стало встановлення пільгової ставки єдиного податку на рівні 2 %, що дозволило суттєво зменшити податкове навантаження на бізнес у складних воєнних умовах. Цією можливістю скористалися понад 185 тисяч підприємств та близько 40 тисяч фізичних осіб-підприємців, для яких пільговий режим став важливим інструментом фінансового виживання в період різкого загострення економічної нестабільності.

За інформацією Державної податкової служби України, станом на початок травня 2023 року кількість суб'єктів господарювання, які застосовували спеціальний режим оподаткування, становила 56 542 підприємства. Упродовж розгляду законопроекту щодо скасування податкових пільг цей показник залишався відносно стабільним, а наприкінці липня 2023 року аналітичний сервіс «Opendatabot» зафіксував 54 896 бізнесів, що продовжували користуватися пільговим режимом. Після набрання чинності законом № 8401 компанії та фізичні особи-підприємці були автоматично переведені на ті групи та ставки оподаткування, які діяли до початку повномасштабного вторгнення[40].

Разом із тим, уже на початковому етапі реалізації цих змін проявилися негативні наслідки для бізнес-середовища. Зокрема, зросли ризики повернення

фізичних осіб-підприємців-партнерів до другої групи єдиного податку або вимушеного переходу компаній та ФОПів на загальну систему оподаткування, особливо якщо вони були створені в період дії пільгового режиму. З метою уникнення штрафних санкцій і додаткових податкових зобов'язань експерти рекомендують суб'єктам господарювання ретельно перевіряти податковий статус своїх контрагентів[43].

Ключовим аргументом ініціаторів законодавчих змін стала необхідність виконання умов для продовження співпраці України з Міжнародним валютним фондом. На їхню думку, скасування пільгового оподаткування є одним із чинників скорочення дефіциту державного бюджету та розширення фінансових можливостей для фінансування Збройних сил України. МВФ розглядає цей крок як складову посилення фіскальної дисципліни та стабілізації фінансової системи в умовах війни.

Водночас, попри аргументацію законодавців щодо необхідності таких рішень, важливо враховувати потенційний вплив скасування податкових пільг на окремі галузі та суб'єкти господарювання. Для частини підприємств різке зростання податкового навантаження може означати втрату конкурентних переваг або істотне погіршення фінансового стану. Податкові пільги часто виконують роль стимулу розвитку певних секторів економіки, тому їх раптове скасування здатне порушити сформований баланс і спричинити негативні структурні наслідки. У цьому контексті доцільним видається пошук альтернативних механізмів наповнення бюджету та фінансування оборонних потреб держави, які не обмежувалися б виключно відмовою від податкових преференцій для бізнесу.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі магістерської роботи здійснено оцінку економічної ефективності застосування податкових пільг та проаналізовано пов'язані з ними ризики. Визначено, що ефективність податкових пільг доцільно оцінювати з

урахуванням фіскальних, економічних, соціальних і бюджетних наслідків, а також співвідношення між втратами бюджету та досягнутими економічними результатами.

Доведено, що за відсутності чітких критеріїв оцінювання та належної системи моніторингу податкові пільги можуть призводити до значних бюджетних втрат, не забезпечуючи при цьому очікуваного економічного ефекту. Особливу увагу приділено ризикам зловживань, викривлення конкурентного середовища, лобіювання інтересів окремих суб'єктів господарювання та посиленню тінізації економіки.

Обґрунтовано необхідність удосконалення механізмів оцінки ефективності податкових пільг, підвищення прозорості їх застосування та впровадження ризик-орієнтованого підходу до податкового регулювання з метою мінімізації негативних наслідків і підвищення результативності податкової політики держави.

ВИСНОВКИ

У процесі виконання магістерської роботи було комплексно досліджено теоретичні, методологічні та прикладні аспекти застосування податкових пільг у системі економічної політики держави, а також оцінено їх вплив на розвиток пріоритетних галузей національної економіки України. Проведене дослідження дозволило сформулювати низку узагальнюючих висновків і практичних рекомендацій.

Насамперед встановлено, що податкові пільги є важливим інструментом державного регулювання економіки, який поєднує в собі фіскальну, стимулюючу, соціальну та регуляторну функції. Їх застосування спрямоване не лише на зменшення податкового навантаження на окремі категорії платників податків, а й на досягнення ширших соціально-економічних цілей, зокрема стимулювання інвестиційної та інноваційної активності, підтримку стратегічно важливих галузей, розвиток малого і середнього бізнесу, забезпечення зайнятості населення та вирівнювання регіональних диспропорцій. Водночас доведено, що ефективність податкових пільг значною мірою залежить від чіткості їх нормативного закріплення, прозорості механізмів надання та наявності дієвих інструментів оцінювання результативності.

У ході дослідження сутності та класифікації податкових пільг з'ясовано, що в науковій літературі та законодавчій практиці відсутній єдиний підхід до їх трактування. Податкові пільги можуть набувати різних форм: податкових вирахувань, знижок, зменшення податкових зобов'язань, застосування знижених ставок, відстрочок або повного звільнення від сплати податків і зборів. Така багатоманітність форм зумовлює складність їх систематизації та ускладнює оцінку сукупного впливу пільгового оподаткування на бюджетну систему держави. Встановлено, що надмірна кількість і фрагментарність податкових пільг, яка тривалий час була характерною для України, призводила до втрат доходів бюджетів усіх рівнів та створювала передумови для зловживань і викривлення конкурентного середовища.

Аналіз еволюції податкового та бюджетного законодавства України показав, що проблема податкових пільг як чинника бюджетних ризиків усвідомлювалася державою ще з перших років незалежності. Нормативні акти початку 1990-х років містили вимоги щодо обов'язкового визначення джерел компенсації втрат доходів бюджету, спричинених наданням пільг. Проте в подальшому ці положення були поступово нівельовані, а сучасна модель бюджетного регулювання зосереджена переважно на обліку та звітності щодо податкових пільг, а не на реальному механізмі їх фінансового покриття. Це зумовлює збереження системних ризиків для бюджетної збалансованості, особливо в умовах обмежених фінансових ресурсів та воєнного стану.

У роботі обґрунтовано, що механізми реалізації податкових пільг у системі економічної політики держави мають носити цільовий, адресний і тимчасовий характер. Податкові пільги повинні надаватися виключно за наявності чітко визначеної мети, очікуваних результатів та кількісних індикаторів ефективності. Натомість практика їх запровадження в Україні часто характеризувалася безсистемністю, що призводило до формування так званих «податкових накладів» - втрат доходів бюджету, викривлення розміщення ресурсів, зростання адміністративних витрат та посилення корупційних ризиків. У цьому контексті доведено доцільність застосування комплексного підходу до оцінки ефективності податкових пільг, який охоплює фіскальну, економічну, соціальну та бюджетну складові.

Особливу увагу в роботі приділено визначенню пріоритетних галузей національної економіки та ролі податкових пільг у їх розвитку. Установлено, що пріоритетні галузі визначаються на основі сукупності економічних, соціальних та стратегічних критеріїв, зокрема внеску у ВВП, експортного потенціалу, рівня інноваційності, мультиплікативного ефекту та значення для економічної безпеки держави. Проведений аналіз показав, що в сучасних умовах для України ключове значення мають агропромисловий комплекс, переробна промисловість, машинобудування, енергетика, ІТ-сектор, транспорт і логістика, а також малий і

середній бізнес. Саме ці сектори формують основу економічної стійкості країни, забезпечують валютні надходження та створюють робочі місця.

На основі аналізу статистичних даних за 2023–2025 роки встановлено, що, попри складні зовнішні умови, пріоритетні галузі продовжують відігравати визначальну роль у відновленні економіки України. Аграрний сектор залишається головним джерелом експортних доходів, ІТ-індустрія забезпечує значну частку експорту послуг, а промисловість демонструє поступове відновлення виробничої активності. Водночас доведено, що нестабільність податкової політики, часті зміни законодавства та скасування пільг без належного перехідного періоду можуть негативно впливати на інвестиційну привабливість цих галузей.

Оцінюючи економічну ефективність застосування податкових пільг, у роботі зроблено висновок, що сам факт надання пільги не гарантує досягнення позитивного економічного ефекту. Ефективність пільгового оподаткування має визначатися співвідношенням отриманих економічних і соціальних вигод до втрат бюджетних доходів. У разі від'ємного фіскального ефекту або відсутності помітного економічного зростання пільга втрачає своє економічне обґрунтування та потребує перегляду. Особливої актуальності це набуває в умовах хронічного дефіциту бюджету та високих потреб у фінансуванні оборонних і соціальних видатків.

У дослідженні також виявлено низку потенційних ризиків і зловживань у сфері надання податкових пільг. До основних із них належать: використання пільг для мінімізації податкових зобов'язань без реального інвестиційного ефекту; створення привілейованих умов для окремих суб'єктів господарювання, що порушує принципи конкуренції; зростання тінізації економіки; корупційні ризики, пов'язані з дискреційністю рішень органів влади. У цьому контексті доведено необхідність посилення контролю за застосуванням податкових пільг та впровадження ризик-орієнтованих підходів до їх оцінювання.

Окрему увагу в роботі приділено аналізу скасування податкових пільг для бізнесу у 2023 році. Встановлено, що, з одного боку, це рішення було зумовлене

необхідністю скорочення бюджетного дефіциту та виконання міжнародних зобов'язань України, зокрема перед Міжнародним валютним фондом. З іншого боку, різке скасування пільг створило додаткові фінансові ризики для бізнесу, особливо для малого та середнього підприємництва, що може негативно позначитися на темпах економічного відновлення. Це підтверджує доцільність більш зваженого підходу до податкових реформ із використанням перехідних механізмів та адресної підтримки найбільш вразливих секторів.

Рекомендації щодо покращення механізму застосування податкових пільг:

Запровадити чітку цільову орієнтацію податкових пільг. Податкові пільги мають надаватися виключно за наявності чітко сформульованої мети (інвестиційної, інноваційної, соціальної чи регіональної) з визначенням очікуваних економічних результатів та строків їх досягнення.

Обмежити строк дії податкових пільг та запровадити принцип “sunset clause”. Доцільно встановлювати обмежений термін дії пільг із обов'язковим переглядом їх ефективності після завершення визначеного періоду.

Удосконалити систему оцінки ефективності податкових пільг. Необхідно впровадити єдину методику оцінювання фіскальної, економічної, соціальної та бюджетної ефективності податкових пільг із використанням кількісних показників.

Посилити прозорість та публічність інформації про податкові пільги. Рекомендується забезпечити відкритий доступ до інформації щодо обсягів наданих пільг, втрат бюджету та досягнутих результатів їх застосування.

Скоротити кількість неефективних і надмірних податкових пільг. Доцільно поступово скасовувати пільги, які не забезпечують економічного ефекту або створюють необґрунтовані бюджетні втрати.

Забезпечити адресність податкових пільг. Податкові пільги мають бути спрямовані на конкретні пріоритетні галузі, регіони або категорії платників податків, що мають стратегічне значення для економіки.

Узгодити податкові пільги з бюджетною та інвестиційною політикою держави. Надання податкових пільг повинно супроводжуватися оцінкою їх впливу на доходну частину бюджету та джерела компенсації можливих втрат.

Мінімізувати ризики зловживань та податкової оптимізації. Слід посилити податковий контроль і застосовувати ризик-орієнтований підхід до перевірки платників, які користуються податковими пільгами.

Зменшити дискреційність у застосуванні податкових пільг. Варто обмежити можливості суб'єктивного тлумачення податкового законодавства з боку контролюючих органів шляхом уніфікації норм та процедур.

Розширити використання цифрових інструментів моніторингу. Запровадження автоматизованих інформаційних систем дозволить ефективніше відстежувати застосування податкових пільг і запобігати порушенням.

Переорієнтувати податкові пільги на стимулювання інновацій та інвестицій. Пріоритет має надаватися пільгам, що сприяють технологічній модернізації, розвитку НДДКР та підвищенню конкурентоспроможності економіки.

Запровадити обов'язкове обґрунтування нових податкових пільг. Усі законодавчі ініціативи щодо надання пільг повинні супроводжуватися фінансово-економічними розрахунками та прогнозом бюджетних наслідків.

Підвищити стабільність податкового законодавства. Зменшення частоти змін податкових норм сприятиме підвищенню довіри бізнесу та інвестиційної привабливості економіки.

Розмежувати соціальні та економічні податкові пільги. Соціальні пільги доцільно фінансувати через бюджетні програми, а економічні - застосовувати лише за умови доведеної ефективності.

Використовувати міжнародний досвід у сфері податкових стимулів. Адаптація кращих практик ЄС та країн ОЕСР дозволить підвищити результативність податкових пільг і зменшити фіскальні ризики.

Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити висновок, що податкові пільги повинні розглядатися не як універсальний інструмент

стимулювання економіки, а як елемент комплексної державної політики, який потребує чіткого стратегічного бачення, системного аналізу та постійного моніторингу. Удосконалення механізму застосування податкових пільг в Україні має передбачати: скорочення їх кількості за одночасного підвищення цільової спрямованості; запровадження обов'язкової оцінки ефективності; забезпечення прозорості та відкритості інформації; посилення відповідальності за зловживання; узгодження податкової політики з цілями інноваційного та інвестиційного розвитку.

Реалізація запропонованих підходів сприятиме підвищенню результативності податкових пільг, зміцненню податкової та бюджетної безпеки держави, покращенню інвестиційного клімату та забезпеченню сталого соціально-економічного розвитку України в середньо- та довгостроковій перспективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атаманчук Н. І. Пільги зі сплати податку на додану вартість в Україні. *Право і суспільство*. 2019. №1(2). С. 115-121.
2. Безкровний О. В. Податкові пільги: сутність та сучасні підходи до ідентифікації і застосування. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 42. С. 273-278.
3. Бліхар М.М. Васильків О.А. Правова природа податків та зборів. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2022. № 5. С. 206–211.
4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. Ст.572. Серія ПРАВО. Випуск 72: частина 2 70
5. Гончарова Ю. Ю. Генеза правового регулювання податкових пільг в Україні: детермінанти впливу на розвиток промисловості та підприємництва. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. Вип. 6. С. 81-86.
6. Горин В.П. Була П.В., Черноус В.С. Податкова політика України в умовах воєнного часу: реалії, безпекові виклики та перспективи подолання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 18. С. 23–31.
7. Гуржій Т., Мушенко В., Гуржій А. Правовий механізм застосування податкових пільг в Україні та ЄС. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2022. №1. С. 38-52.
8. Державна служба статистики. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
9. Довідники пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Державна податкова служба України. Опубліковано 30.06.2022. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
10. Доходи державного бюджету України в 2021–2023 р. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2023/>
11. Дроздовська О. С., Озерчук О. В. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України. *Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід*. 2017 № 10/2017. С. 44–50 URL:

http://www.investplan.com.ua/pdf/10_2017/10.pdf

12. Дубовик О.Ю. Розділ 7. Податки та податкова система. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4932/1>
13. Єсімов С.С. Взаємозв'язок податкового обов'язку з принципами податкового права. Аналітично-порівняльне правознавство. 2024. № 1. С. 380–385.
14. Єсімов С.С., Проць І.М. Податковий суверенітет держави у контексті правової політики. Аналітично-порівняльне правознавство. 2024. № 2. С. 441–446.
15. Єфименко Т. І., Іванов Ю. Б., Карпова В. В. Податкові пільги в умовах воєнного стану: управління комплаєнс-ризиком. Фінанси України. 2022. №4. С. 7- 26.
16. Замасло О.Т. Податкова система України в умовах євроінтеграції: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2018. 554 с.
17. Зельдіна О. Р., Гришко В. В. Податкові пільги як складова інвестиційної привабливості України. Юридична Україна. 2018. №1-2. С. 52-58.
18. Кліменко Д. І. Становлення та функціонування податкової системи України. Актуальні проблеми держави та права, 2020. № 87. С. 72–77. DOI <https://doi.org/10.32837/apdp.v0i87.2800>
19. Ковалів М.В., Єсімов С.С., Проць І.М., Скриньковський Р.М., Лозинський Ю.Р. Фінансове право України: навчальний посібник. Львів: СПОЛОМ, 2022. 394 с.
20. Коломієць П. В. Податкові пільги як втрати доходів бюджету: ризики, що загрожують податковій безпеці України. Право і суспільство. 2020. №3. С. 184-189.
21. Коломієць П. В. Податкові пільги як фактор загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2022. Вип. 72(2). С. 65-70.

22. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
23. Корнева Т., Rogozinnikova K. Податкові пільги: деякі проблеми при переміщенні товарів через митний кордон України під час воєнного стану. Юридичний вісник. 2022. №5. С. 127-134.
24. Курепіна О.Ю. Стимулюючий правовий режим господарювання з умовою набуття суб'єктом господарювання спеціального правового статусу. Право і суспільство. 2024. № 2. С. 128– 136.
25. Лаврук М. О. Шляхи подолання проблем бізнесу щодо блокування реєстрації податкових накладних. Сучасні проблеми і перспективи економічної динаміки: Матеріали X Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти та молодих учених, 2023. С. 205–208. URL: <https://dspace.udpu.edu.ua/bitstream/123456789/16058/1/%2B2023%20%D0%97%D0%91%D0%86%D0%A0%D205>
26. Ляхова О. О., Садовий Д. Ю. Проблематика розвитку системи оподаткування суб'єктів бізнесу в Україні. Сучасні тенденції розвитку фінансових та інноваційно-інвестиційних процесів в Україні: Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. 2023. С. 195–196. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/52183/2/zbirn2023.pdf#page=196>
27. Майже 55 тисяч бізнесів відсьогодні втрачають податкову пільгу. Що в оподаткуванні компаній змінилося вже з 1 серпня? URL: <https://opendatabot.ua/analytics/final-of-tax-exemptions>
28. Мальована Д. О., Старкова Ю. О., Шашко, М. Д. Сучасна система податків України та її основні недоліки. Юридичний науковий електронний журнал, 2021. № 11. С. 469–472. DOI: doi.org/10.32782/2524-0374/2021-11/120
29. Марутяк Г., Томашівська, М. Спрощення оподаткування як метод податкового стимулювання бізнесу в умовах війни. Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: Матеріали V Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Частина 2. 2023. С. 142–144.

30. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с
31. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3 т. Київ. Мінфін України, Нац. університет ДПС України, 2010. Т. 1. 662 с.
32. Національна економічна стратегія на період до 2030 року (розділ 1). URL: <https://www.kmu.gov.ua/npras/pro-zatverdzhennya-nacionalnoyi-eko-a179>
33. Олійник О.О., Дорофєєва, Ю.В. Проблеми і перспективи розвитку оподаткування в Україні. Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: Теоретичні, практичні та освітянські аспекти, 2020. с. 452455. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/41869/1/conf-nmetau_accou%20nting_453
34. Переваги працевлаштування осіб з інвалідністю для роботодавців. URL: <https://www.ispf.gov.ua/news/perevagi-pracevlashtuvannya240425>
35. Петруненко Я. В. Податкова пільга як засіб державного регулювання господарської діяльності: порівняльно-правовий аналіз зарубіжного та вітчизняного досвіду. Правова держава. 2018. №32. С. 93-100.
36. Пільги роботодавцям при працевлаштуванні осіб з інвалідністю. URL: <https://smu.dsp.gov.ua/news/pilhy-robotodavtsiam-pry-pratsevlashtuvanni-osib-z-invalidnistiu>
37. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-IV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17>.
38. Порядок надання роботодавцям компенсації фактичних витрат за облаштування робочих місць працевлаштованих осіб з інвалідністю, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.08.2023 р. № 893. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/893-2023-%D0%BF#Text>
39. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 11 грудня 2019 р. № 1165, ост. ред. 07.11.2023.

40. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для діяльності індустриальних парків в Україні: Закон України від 21.06.2022 № 2330-IX. Голос України. 2022. № 147.

41. Про Державний бюджет України на 1994 рік: Закон України від 01.02.1994 № 3898-XII. Відомості Верховної Ради України. 1994. № 20. Ст. 120.

42. Про деякі питання оподаткування: Постанова Верховної Ради України від 15.07.1994 № 110/94-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1994. № 33. Ст. 313.

43. Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 483. Офіційний вісник України. 2017. № 58. Ст. 1747.

44. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 № 2210-III. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 12. Ст. 64.

45. Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності: Закон України від 18.02.1992 № 2132-XII. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 21. Ст. 296.

46. Про проект концепції пільгового оподаткування: Постанова Президії Верховної Ради України від 29.10.1993 № 3557-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3557-12>.

47. Раделицький Ю.О. Місцеві бюджети в контексті фінансової децентралізації в Україні: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2019. 443 с.

48. Риндюк В.І. Система права в контексті сучасних підходів до праворозуміння. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія ПРАВО. 2022. Випуск 70. С. 59–63.

49. Руденко В. В. Податкові пільги у забезпеченні інвестиційного розвитку суб'єктів господарювання в країнах ЄС та в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2022. №11-12. С. 39-46.

50. Ружицький Ю., Покотилова О. Емпіричні дослідження місця та ролі податків у суспільстві. *Modeling the development of the economic systems*. 2024. № 2. С. 8–13.

51. Савінова А. В. Співвідношення податкових пільг із іншими категоріями. *Правова позиція*. 2023. №3 (40). С. 52-58.

52. Савіцька С. І. Податкові пільги як інструмент податкового регулювання в Україні. *Modern economics*. 2021. №26. С. 135-140.

53. Слаблюк Н. С. Податкова система України: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1. С. 87–89. DOI <https://doi.org/10.32850/sulj.2019.1-22>

54. Соколовська А. М. Методологічні підходи до оцінювання використання податкових пільг. *Економіка і прогнозування*. 2021. №2. С. 32-51.

55. Тимошенко О. В., Шкарупа Є. О. Оцінка втрат бюджетних ресурсів від надання пільг за прямими податками. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки*. 2020. №3. С. 48-55.

56. Тищенко Т. Нові правила у блокуванні податкових накладних – причини та як уникнути. URL: https://biz.ligazakon.net/analitycs/222139_nov-pravila-u-blokvann-podatkovikh-nakladnikh--prichini-ta-yakuniknuti

57. Юрій С.І., Таранов І.М. Оцінка ефективності наданих пільг з оподаткування. *Фінанси України*, 2002. № 12. С. 55–63.

58. Яворський П. Інструменти попередження зловживання спрощеною системою оподаткування в Україні: міжнародний досвід та рекомендації. Центр досліджень міжнародної торгівлі Trade+, 2020. 37 с.

59. The 1841 Foundation Tax Hells Index 2023. URL: https://the1841foundation.com/wp-content/uploads/2023/10/TH-Index-2023-The-1841-Foundation_ENG.pdf