

ВИСОЦЬКИЙ ДМИТРО ЄВГЕНОВИЧ

кандидат юридичних наук, адвокат, начальник
юридичного управління АТ «Укрзалізниця»

УДК 342.9:58(1-751.3)(477)

DOI 10.37772/2518-1718-2025-2(50)-4

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: РЕТРОСПЕКТИВА ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Стаття присвячена дослідженню проблем правового забезпечення такого виду державної підтримки інноваційної діяльності, як пільгове оподаткування. Проаналізовано історію розвитку законодавства України, яке визначало різні види податкових пільг в сфері інноваційної діяльності, зокрема, положення Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21 лютого 1992 р., Закону України «Про інноваційну діяльність» та Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків». Встановлено, що податкові пільги для суб'єктів інноваційної діяльності, які передбачені в вищевказаних нормативно-правових актах, не були достатньо ефективними інструментами державної підтримки інноваційної діяльності, оскільки такі пільги за своїм змістом зорієнтовані на підтримку великих комерційних структур та жодним чином не надають можливості для розвитку суб'єктів малого інноваційного підприємництва, які є більш гнучкими та динамічними учасниками інноваційного процесу. Крім цього, зроблено висновок, що вказані податкові пільги сприяли «тінізації» капіталу суб'єктів господарювання, які неправомірно використовували передбачені для них преференції для зниження податкового навантаження у процесі їх господарської діяльності. Насамперед, це технологічні парки, їх учасники та спільні підприємства.

В роботі досліджено зарубіжний досвід податкового стимулювання інноваційної діяльності. Встановлено, що найбільш розповсюдженим видом податкових пільг у сфері інноваційної діяльності є податковий кредит, який в свою чергу може бути регулярним (наприклад, у Канаді та Нідерландах), коли податкова пільга зростає пропорційно загальному обсягу витрат на наукові дослідження та інкрементальним (наприклад, у США, Японії і Франції), який надається пропорційно збільшенню витрат на наукові дослідження порівняно з витратами в попередній встановлений період. Відзначено, що в податковому законодавстві Австралії, Канади, Данії, Фінляндії, Ірландії, Іспанії та Великій Британії застосовуються податкові знижки, відповідні витратам на закупівлю машин і устаткування для НДДКР, а в Данії, Ірландії – відповідні витратам з будівництва будинків для лабораторій і проведення НДДКР.

Обґрунтовано необхідність застосування диференційованого підходу до встановлення правового режиму пільгового оподаткування суб'єктів малого, середнього та великого інноваційного бізнесу. Запропоновано встановлення в Податковому кодексі України положень щодо пільгового оподаткування суб'єктів малого інноваційного бізнесу, які повинні звільнитися від сплати податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств, зобов'язання зі сплати яких виникають у процесі здійснення всієї господарської діяльності, а не тільки інноваційної. Таке звільнення повинно бути здійснено на фіксовану суму грошових коштів, яка не повинна перевищувати вартості інноваційного проекту, що підлягає подальшій реалізації. Грошові кошти, отримані в результаті такого пільгового оподаткування, можуть використовуватися лише для реалізації інноваційних проектів.

Ключові слова: інноваційна діяльність, технологічні парки, пільгове оподаткування, податковий кредит.

Постановка проблеми. Проблеми розвитку і державного стимулювання інноваційної діяльності в Україні знаходяться в постійному полі зору багатьох вітчизняних авторів. Ретельне вивчення зарубіжного досвіду показало, що до числа основних

видів такого стимулювання, які досить часто використовуються в багатьох високорозвинутих державах, відносяться:

- фінансова підтримка інноваційної діяльності з бюджетних коштів;

- пільгове оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності різного типу;
- формування інноваційної інфраструктури;
- усунення адміністративних бар'єрів, що штучно створені державою для їх подолання суб'єктами інноваційної діяльності;
- безкоштовна передача (трансфер) державних технологій суб'єктам малого інноваційного підприємства і т.д.

Одне з центральних місць у системі державного стимулювання інноваційної діяльності займає пільгове оподаткування, основні види якого передбачаються національним законодавством окремо взятої держави і залежать від специфіки функціонування їх фінансово-економічної системи.

Світовою практикою доведено, що безперечними пріоритетами пільгового оподаткування як дієвого інструменту підвищення інноваційної активності підприємств усіх секторів економіки, є:

– зменшення податкового пресу на суб'єктів малого інноваційного підприємства, що створює сприятливі умови для їх інтенсивного розвитку і менш безболісного проходження всіх стадій інноваційного процесу (від зародження ідеї до її комерційної реалізації).

– автономність підприємств, що займаються інноваційною діяльністю, яка досягається за допомогою власного заробляння фінансових коштів, що не підлягають оподаткуванню, для їх подальшого вкладення в реалізацію відповідного інноваційного проєкту. При цьому підприємство не є сильно залежним від держави, яка при ухваленні щорічного бюджету може і не виділити достатню кількість фінансових ресурсів, необхідних даному підприємству для реалізації свого інноваційного проєкту.

– стимулювання підприємств до підвищення обсягів власного виробництва або іншої господарської діяльності, при якому з'являється можливість отримати в найкоротший строк необхідну кількість фінансових ресурсів для реалізації інноваційного проєкту за допомогою використання відповідних податкових пільг.

– недопущення необґрунтованої дискримінації підприємств інших галузей економіки, які можуть недоотримати бюджетні кошти для кредитування їх інноваційних проєктів і т.д.

Вищевикладені пріоритети пільгового оподаткування як стимулятора інноваційної активності підприємств різних галузей економіки на перший погляд обумовлюють доцільність їх використання в чинному законодавстві України. Проте даний вислів є далеко не безперечним, особливо якщо виходити з деяких норм Закону України «Про внесення змін та доповнень у Закон України «Про державний бюджет України на 2005 рік» від 25 березня 2005 р., якими

були відмінені ст.ст.21 і 22 Закону України «Про інноваційну діяльність», а також ст.ст. 4 і 6 Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків», які передбачали різні види податкових пільг для технопарків та інших суб'єктів інноваційної діяльності. Відтак, на сьогодні в діючому законодавстві України відсутні спеціальні механізми податкового стимулювання суб'єктів інноваційної діяльності, що обумовлює проведення комплексного економіко-правового дослідження проблемами правового забезпечення такого виду державної підтримки інноваційної діяльності, як пільгове оподаткування.

Об'єктом дослідження є правовідносини у сфері пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності в Україні присвячена чимала кількість наукових праць різних авторів, зокрема: Г. Андрощука, В.Будянського, Гомона М., Дибби М., А. Землянкіна, М. Крупки, О. Марченко, О. Осики і т.д. Проте велика частина дослідницьких інтересів спрямована лише на вивчення і запозичення зарубіжного досвіду пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності, причому без адаптації основних моделей такого стимулювання до сьогоденних реалій економічного розвитку України за роки її незалежності. Не піддаються критичному аналізу і норми законів, що визначали раніше основні види пільгового оподаткування у сфері інноваційної діяльності, в тому числі і виключені з Закону України «Про інноваційну діяльність» ст.ст. 21 і 22. Не враховуються також і особливості правової реалізації норм цих законів і практики їх застосування.

Мета статті:

– провести стислий аналіз концептуальних підходів до розробки законодавчих механізмів податкового стимулювання суб'єктів інноваційної діяльності;

– провести ретроспективний аналіз законодавчих норм, що регулювали (раніше) відносини у сфері пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності різного типу;

– розробити конкретні законодавчі пропозиції по вдосконаленню інститутів пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності в Україні, в контексті можливості їх адаптації до національної податкової системи і досягнення загальної (концептуальної) гармонії з нормами зарубіжного інноваційного законодавства, у тому числі і держав-членів ЄС.

Наукова новизна дослідження полягає в тому, що автором на основі ретроспективного аналізу норм податкового законодавства України та з урахуванням зарубіжного досвіду, обґрунтовано доцільність імплі-

лементации такого виду державної підтримки інноваційної діяльності, як пільгове оподаткування. У зв'язку з чим запропоновано диференційований підхід до пільгового оподаткування суб'єктів малого, середнього та крупного інноваційного бізнесу, а також обґрунтовано необхідність доповнення Податкового кодексу України положеннями про надання податкових пільг суб'єктам інноваційної діяльності шляхом звільнення їх від податку на прибуток та ПДВ, зобов'язання зі сплати яких виникають у процесі здійснення всієї господарської діяльності, а не тільки в ході реалізації інноваційних проєктів. Таке звільнення повинно бути здійснено на фіксовану суму грошових коштів, яка не повинна перевищувати вартості інноваційного проєкту, що підлягає подальшій реалізації. Грошові кошти, отримані в результаті такого пільгового оподаткування, можуть використовуватися лише для реалізації інноваційних проєктів.

Виклад основного матеріалу. На сьогоднішній день в науковій літературі існують різні точки зору щодо вдосконалення системи пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності. Тим часом, значна частина авторів, наприклад [1-4] одностайно стверджують про необхідність відновлення інноваційних податкових пільг, що діяли раніше в Законі України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21 лютого 1992 р., до числа яких відносилось:

- звільнення від оподаткування протягом п'яти років прибутку і валютної виручки, яка була отримана підприємством - власником патенту від використання винаходу у власному виробництві, а також від продажу на нього ліцензії;

- зменшення прибутку, що підлягає оподаткуванню на суму прибутку, який був використаний на технічне переозброєння і реконструкцію підприємства;

- зменшення прибутку, що підлягає оподаткуванню на суму витрат підприємства з прибутку на проведення НДДКР, які спрямовані на створення виробництва нової продукції і технологій.

Деякі з цих пільг достатньо схожі на податкові пільги, які були передбачені в Законі «Про інноваційну діяльність» і «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків». Наприклад, відповідно до ст. 21 Закону «Про інноваційну діяльність» (в редакції 2004 р.), особи, що зареєстрували свої інноваційні проєкти, мали право звільнитися протягом трьох років від оплати податку на прибуток і ПДВ (на 50%), суми яких були отримані ними внаслідок виконання даних інноваційних проєктів. Схожа пільга містилася і в Законі «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», який, як уже було відзначено, надав право підприємствам – володарям

патентів звільнитися протягом 5 років від оплати податку на прибуток, суми якого були отримані в результаті використання підприємством винаходу у власному виробництві. Незважаючи на те, що ці пільги мають свої позитивні сторони, їх відміна з ухваленням нового Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. і Закону про держбюджет на 2005 рік (у новій редакції) від 25 березня 2005 р., істотного впливу на прискорення темпів науково-технічного прогресу в Україні не надала. По суті, це можна пояснити двома основними причинами.

По-перше, недосконалістю вищезгаданих пільг, які за своїм смисловим змістом усе ж таки зорієнтовані на надання державної підтримки суб'єктам великого, але аж ніяк не малого інноваційного бізнесу, за умови, що останні є безперечними лідерами інноваційного процесу всієї світової спільноти.

Орієнтація законодавця на податкову підтримку суб'єктів великого підприємництва підтверджується тим, що отримання вказаних пільг можливо лише тоді, коли підприємством уже були здійснені фінансові вкладення в проведення НДДКР і в упровадження їх результатів у власне виробництво. А якщо врахувати, що у суб'єктів малого інноваційного підприємства в своїй більшості відсутній вільний доступ до фінансових ресурсів, які їм необхідні хоча б для повноцінного проведення НДДКР, не говорячи вже про виробництво власної продукції, то вищезазначені інноваційні податкові пільги є для них просто даремними.

По-друге, дані податкові пільги мали досить обмежений характер з погляду можливих об'єктів і суб'єктів такого оподаткування. Говорячи про податкові пільги, які передбачені в Законі «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», до числа пільгового оподаткування насамперед відноситься прибуток, отриманий підприємством від використання у власному виробництві винаходу. Про решту об'єктів інтелектуальної власності, які також часто мають безпосереднє відношення до інноваційної діяльності (корисні моделі, селекційні досягнення, промислові зразки і т.д.) законодавець навіть не згадав. Обмежив він і коло суб'єктів, які мали право на отримання вказаного виду податкових пільг, відносячи до нього лише власників патентів (потенційних ліцензіарів), не включаючи, таким чином, у коло таких суб'єктів осіб, які придбали право на використання патентів (тобто ліцензіатів) за допомогою купівлі відповідних ліцензій.

Деякі обмеження були і в ст. 21 Закону «Про інноваційну діяльність», виходячи з якої право на отримання пільгового оподаткування по оплаті податку на прибуток і ПДВ мали лише ті особи, які реалізовували прибуткові інноваційні проєкти,

оскільки по пільговій ставці планувалося оподатковувати грошові кошти, отримані суб'єктами інноваційної діяльності в ході реалізації своїх проєктів. Отже, решта суб'єктів інноваційної діяльності, які розробляли і впроваджували «неприбуткові інновації», спрямовані, наприклад, на зменшення обсягів викиду шкідливих речовин у навколишнє середовище або на створення нових робочих місць, права на використання передбачених законом податкових пільг не мали, що виступало їх очевидною дискримінацією.

Разом із цим, слід зазначити, що чимала частина фінансових коштів була схильна до «тінізації» через несумлінне використання інноваційних податкових пільг, які передбачалися ст.ст. 4 і 6 Закону «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків». Так, за офіційними даними экс-міністра освіти і науки України – В. Кременя, обсяг реалізованої продукції технопарків становив (з 2001 по 2004 рр.) більше 2 млрд гривень, а на проведення НДДКР зі спеціальних рахунків (з 2002 по 2004 р.р.) було використано 40 млн гривень [4].

Якщо розрахувати приблизні показники діяльності технопарків по податку на прибуток і ПДВ, які, відповідно до ст.4 вищезгаданого Закону, могли не оплачуватися до бюджету, а зараховуватися на спецрахунки, і використовуватися виключно на науково-технічну діяльність, а також на оновлення власних науково-дослідних і експериментальних баз, то можна спостерігати їх певну невідповідність сумам, які були профінансовані технопарками на проведення НДДКР за період з 2002 по 2004 рр. Виходячи з того, що загальна сума реалізованої продукції технопарків з 2001 по 2004 рр. становив 2 млрд гривень, то з 2002 по 2004 рр. вона була еквівалентною не менш 1 млрд 300 млн гривень, з яких ПДВ становив не менш 200 млн гривень, а податок на прибуток (якщо його розраховувати виходячи з того, що підприємство в середньому від загального обсягу реалізованої продукції, як правило, одержує не менше 20% загального прибутку, частина з якого підлягає оподаткуванню у розмірі 30, а з січня 2004 р. – 25%) приблизно 55 млн гривень. У сумі обидва податки, які не підлягали оплаті до бюджету з 2002 по 2004 рр. становили не менш 255 млн гривень, з яких лише 40 млн гривень було використане технопарками на фінансування НДДКР. Виникає цілком правомірне питання: за якими напрямками господарської діяльності технопарків були витрачені інші 215 млн гривень?

Вищевикладені емпіричні розрахунки результатів інноваційної діяльності технопарків у період з 2001 по 2004 рр. дають змогу стверджувати, що надані їм значні податкові пільги в цілому не виконали функцію стимулятора їх інноваційної активності, оскільки лише 1/6 отриманих у результаті дії цих

пільг фінансових коштів була використана на фінансування НДДКР. Напевно, це цілком закономірно, оскільки вкладати власні кошти в науку (навіть якщо вони були отримані в результаті дії пільгового податкового режиму), значить, сильно ризикувати. Як свідчить світова статистика, 50% нововведень на стадії НДДКР припиняють своє існування, 25% не впроваджуються у виробничий або інший цикл і лише 10% доходять до стадії комерціалізації і приймаються ринком [5]. Тому до питання про правомірність (за смыслом) прийняття норм Закону України «Про внесення змін та доповнень у Закон України «Про державний бюджет України на 2005 рік» від 25 березня 2005 р., що відмінили всі інноваційні податкові пільги для технопарків, слід віднестися з належним розумінням.

Незважаючи на всі вищевикладені негативні сторони інноваційних податкових пільг, що використовувалися раніше в законодавстві України, відмовлятися від такого способу державного стимулювання науково-технічного прогресу, все ж таки не слід. Основне завдання найближчим часом полягає в тому, щоб знайти так звану «золоту середину» між суб'єктами інноваційної діяльності, які постійно піддаються надмірному податковому тиску та перебувають в умовах гострого дефіциту інвестиційних та кредитних ресурсів, які їм необхідні для власного розвитку, і державою, бюджетна сфера якої систематично недоотримує відповідні фінансові кошти внаслідок неправомірних дій платників податків, що використовують не за цільовим призначенням різні види інноваційних податкових пільг.

При розробці відповідних механізмів податкового стимулювання суб'єктів інноваційної діяльності слід враховувати не тільки сьогоденні реалії національної економіки, а й зарубіжний досвід такого стимулювання, аналіз якого дає змогу стверджувати про те, що законодавчі підходи до пільгового оподаткування суб'єктів малого і великого інноваційного підприємництва повинні бути різними. Наприклад, у США такий вид податкових пільг, як знижки на НДДКР у 70% випадків використовується для великих підприємств, оскільки для малих інноваційних фірм разом із цим передбачені окремі види оподаткування за пільговою ставкою (залежно від розмірів отриманого прибутку). Спеціальні інструменти податкової підтримки суб'єктів малого інноваційного підприємництва діють і в державах - членах ЄС, зокрема, у Великобританії, де дохід «стартуючих інноваційних підприємств» обкладається по ставці у розмірі 1% від такого доходу і т.д. [6-7].

Як зазначають деякі автори, найефективнішим податковим важелем в інноваційному процесі є податковий кредит, який визначається як: відстрочка сплати податку на прибуток, що надається суб'єкту

підприємницької діяльності на певний строк з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, що буде отриманий згідно з чинним законодавством унаслідок реалізації інноваційних програм. Його економічну основу становлять кошти, які підприємство сплачує у вигляді податку на прибуток, отриманий від реалізації інвестиційних або інноваційних проєктів. Тому він багато в чому подібний до такої форми фінансової підтримки підприємства як пільгове оподаткування прибутку [8].

Досить активне поширення податковий кредит, зокрема на НДДКР, отримав у 80-ті роки минулого століття у розвинутих країнах. Такий кредит скорочував уже нарахований податок на прибуток на частину вироблених кваліфікованих витрат на НДДКР. В одних країнах, наприклад, у Канаді та Нідерландах, ця податкова пільга зростала пропорційно загальному обсягу витрат на НДДКР (регулярний кредит), а у США, Японії і Франції – пропорційно збільшенню витрат на НДДКР порівняно з витратами в попередній встановлений період (інкрементальний кредит). У Японії застосовують одночасно регулярний і інкрементальний податковий кредит [9]. У США податковий кредит на федеральні наукові дослідження був введений в 1981 р. відповідно до закону про податок на відновлення економіки (Economic Recovery Tax Act). Рівень податку згодом знизився відповідно до Закону про податкову реформу (Tax Reform Act of 1986), а умови його надання також змінювалися кілька разів [10].

Податкові пільги на витрати в сфері НДДКР надають практично всі розвинуті країни, але тільки деякі з них – право на списання капітальних витрат. Винятком є Нова Зеландія, тут будь-які витрати на НДДКР розглядаються як інвестиційні та підлягають капіталізації з подальшою амортизацією.

В Австралії, Канаді, Данії, Фінляндії, Ірландії, Іспанії та Великій Британії застосовуються податкові знижки, відповідні витратам на закупівлю машин і устаткування для НДДКР, а в Данії, Ірландії і Великій Британії – відповідні витратам з будівництва будинків для лабораторій і проведення НДДКР. Останні дозволяють повне списання зазначених капітальних витрат у тому році, коли вони були зроблені, і, не пропонуючи інших податкових пільг у сфері НДДКР, мають В-індекс, що дорівнює 1,0.

У список країн, які використовують інкрементальний принцип розрахунку податкових кредитів, входять США, Японія (великий бізнес), Франція, Канада (провінція Онтаріо), Південна Корея та Іспанія. Країни, які визначають податковий кредит за пласкою шкалою, – це Канада, Іспанія, Південна

Корея, Італія (для фірм малого бізнесу), Японія (для малого бізнесу і базових досліджень) і Нідерланди. У низці країн надаються різні типи кредитів, у деяких використовуються подібні механізми інвестиційних знижок (Бельгія), поступок або концесій у сфері НДДКР (Австрія, Австралія).

Слід зазначити, що інноваційно-інвестиційний кредит досить широко використовується у країнах Західної Європи. Наприклад, у Франції інвестиційний податковий кредит надається на рівні 25 % приросту витрат компаній на НДДКР порівняно із попереднім роком, а в Німеччині поширена прискорена амортизація, що вже у перший рік дозволяє амортизувати 50 % вартості майна, а за перші три роки величина амортизованого майна може сягати 80 %. У США величина інвестиційного податкового кредиту коливається у межах 6-10 % обсягу інвестицій в устаткування [8].

Разом із національним законодавством держав-членів ЄС, яке передбачає різні форми податкового стимулювання суб'єктів малого інноваційного підприємництва, загальні принципи, які підтверджують необхідність такого стимулювання, містяться і в нормах первинного європейського права. Так, ст. 163 Договору про заснування Європейської Спільноти визначено, що Спільнота прагне зміцнювати наукові та технічні підвалини промисловості Спільноти та підтримувати її конкурентоспроможність на міжнародному рівні, водночас сприяючи всій дослідницькій діяльності, що є потрібною з огляду на інші підрозділи цього Договору. На ці цілі Спільноті на всій своїй території належить сприяти висококваліфікованій науковій та технічній дослідницькій діяльності підприємств, зокрема *малих та середніх*, дослідницьких центрів та університетів, а також їхній співпраці, що дасть підприємствам змогу використовувати потенціал внутрішнього ринку, зокрема надасть доступ до національних державних контрактів, визначить спільні стандарти та усуне правові та фіскальні перешкоди цій співпраці [11]. По суті цим самим європейський законодавець вказав на необхідність формування спеціальних правових засобів для створення податкових стимулів суб'єктам малого інноваційного підприємництва.

Диференційованим повинен бути підхід і щодо пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності в Україні. Необхідність встановлення різних «правил гри» у сфері оподаткування для суб'єктів малого та великого інноваційного підприємництва обумовлена насамперед наявністю у них абсолютно різних можливостей для власного науково-технічного розвитку. До їх числа відноситься і доступ до фінансових або інших матеріальних ресурсів, який у малих інноваційних підприємств, як правило, відсутній, і наявність відомої торговельної марки, що в

основному властиво для великих підприємств, та інші економічні чинники.

Тому з метою створення найбільш сприятливих умов для розвитку малого інноваційного підприємництва, суб'єкти якого в економічно розвинутих державах розробляють і впроваджують понад 50% усіх нововведень, пропонується до Податкового кодексу України внести доповнення, які стосуються надання можливості малим підприємствам, що зареєстрували свої інноваційні проекти, фіксовано звільнитися від оплати податку на прибуток і ПДВ (за всією господарською діяльністю підприємства) на визначену в цьому проекті суму, яка може бути еквівалентною або всій сумі проекту, або її певній частині. Кошти, які не сплачуються до бюджету внаслідок дії пільгового податкового режиму, повинні перераховуватися на спеціальні рахунки, з наданням підприємству права користуватися депозитними послугами банку, де відкриті такі рахунки, що надасть змогу прискорити процес накопичення даних коштів для реалізації інноваційного проекту.

Кошти, що звільнюються від оподаткування, повинні використовуватися виключно на реалізацію інноваційного проекту. При цьому, у разі неуспішного завершення проекту, мале підприємство повинне звільнитися від обов'язку повернення даних коштів до бюджету, тобто держава у такому разі виконує функції так званого венчурного податкового кредитора. Винятком із цього правила можуть бути лише ті випадки, при яких підприємство не реалізує інноваційний проект з власної вини, що пов'язана з нецільовим використанням фінансових коштів, які неоподатковувалися, їх «тінізацією» та іншими умисними діями, які призвели до негативних результатів за проектом.

Ефективність запропонованої для імплементації моделі пільгового оподаткування суб'єктів малого інноваційного підприємництва вбачається в двох основних аспектах. По-перше, малі підприємства отримують право використовувати податкові пільги на первинних стадіях свого інноваційного розвитку, що підвищить ступінь їх доступності для багатьох суб'єктів малого інноваційного підприємництва. По-друге, використання даної податкової пільги допоможе малим підприємствам самостійно заробляти фінансові кошти для реалізації власних інноваційних проектів, а також збільшувати їх за допомогою отримання відсотків від депозитних внесків, і створить альтернативу «тінізації» капіталу підприємців, які через те, що на них чиниться податковий тиск, вимушені йти на неправомірні дії.

Схожа модель пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності передбачена в законодавстві Швеції, де з метою стимулювання науково-технічного прогресу підприємствам надано право

вкладати до 50% прибутку до резервного фонду майбутніх інвестицій, які звільнюються від оподаткування. Кошти цих фондів зберігаються у вигляді безпроцентних внесків у Національному Шведському банку і можуть використовуватися для придбання устаткування, фінансування НДДКР, а також будівництва [12].

Спеціальні інструменти податкового стимулювання повинні бути і для великих підприємств, що займаються інноваційною діяльністю. Досить цікавим є досвід інших держав, які щодо великих підприємств використовують такий вид податкових пільг, як інвестиційний податковий кредит (ІПК). Відмінною рисою ІПК в деяких країнах є те, що для крупного бізнесу такий кредит повинен надаватися на поворотній основі [13].

Розвиток такого інституту, як ІПК має певний сенс і в законодавстві України. Доцільність його використання саме для великих підприємств зумовлена наявністю такої ознаки, як поворотність фінансових коштів, які отримує підприємство, користуючись ІПК (незалежно від результатів завершення інноваційного проекту), що не дасть можливості великим господарським структурам відводити грошові кошти в «тінь», посиляючись на венчурний (ризиковий) характер проекту. Але найголовніше, що кількість наданих державою великим підприємствам податкових пільг буде пропорційна обсягам їх фінансових вкладень у власний інноваційний розвиток, чого, на жаль, аж ніяк не спостерігалося в попередні роки, коли гігантські промислові структури, що входили в одну з спеціальних економічних зон чи, перебуваючи на правах учасника технопарку, одержували від держави податкові пільги, які перевищують утричі, а іноді і більш разів обсяги фінансових коштів, що вкладаються ними в реалізацію інноваційних та інвестиційних проектів.

Деякі згадки про ІПК містились і в законодавстві України, зокрема, в ст.1, підпункті 1.11.4 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», де під ІПК розумілось відстрочення оплати податку на прибуток, який надається суб'єкту підприємницької діяльності на певний строк з метою збільшення його фінансових ресурсів для виконання інноваційних програм, із подальшою компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку, завдяки загальному зростанню прибутку, який буде отриманий в результаті реалізації інноваційних програм. Проте механізми отримання ІПК у законі були відсутні. Не було досконалим і його визначення, що обмежувало суб'єктний склад ІПК, в який могли входити лише учасники інноваційних програм, а не самостійних інноваційних проектів і т.д. Усе це свідчить лише про одне, що такий інструмент податкового стимулювання інноваційного розвитку, як ІПК

знаходиться в законодавстві України на стадії свого «зародження», і в подальшому може бути ефективним стимулятором інноваційної активності великих підприємств усіх галузей економіки.

Як свідчать результати дослідження О. Марченко, темпи приросту обсягів сплати податку на прибуток суттєво не впливають на обсяги фінансування інновацій за рахунок власних коштів. Це стосується й зростання питомої ваги даного податку у фінансових результатах. Водночас темпи приросту освоєння нових видів продукції є більш чутливими до такої питомої ваги. Також темпи приросту обсягів реалізації інноваційної продукції залежать від темпів змін обсягів податку на прибуток. Встановлена пряма залежність і між обсягами фінансування інновацій та обсягами пільг на податок на прибуток. Науковцем доведено, що пільги з даного податку впливають на темпи приросту нових технологій та освоєння нових видів техніки, а введення мораторію на пільгове оподаткування спричиняє зниження цих показників [8, 14]. Відтак, скасування податкових пільг стимулюючого характеру та розширення по-

даткової бази податку на прибуток здатні негативно позначитися на інвестиційно-інноваційній активності підприємств, що пояснює й недоцільність подібних кроків.

Висновки. Таким чином, аналіз всього вищевикладеного, дає змогу зробити висновок про те, що система пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності в Україні знаходиться на стадії свого «зародження» і вимагає кардинального перегляду позицій законодавця щодо її подальшого розвитку і вдосконалення. Реформування даної системи бачиться насамперед у зміні підходів до її побудови, які повинні враховувати особливості економічного розвитку кожної категорії суб'єктів інноваційної діяльності і бути зорієнтовані на формування реальних механізмів державного стимулювання інноваційної активності. Саме диференційований підхід допоможе збудувати і упорядкувати всю систему пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності, а також зробити черговий крок на шляху адаптації законодавства України до європейських стандартів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Будянский В. Инновационная деятельность и проблемы совершенствования ее правового регулирования. *Предпринимательство, хозяйство и право*. 2000. №2. С. 7–9.
2. Землянкин А. И. Проблемы венчурного инвестирования инноваций. *Вісник Донецького університету, сер. В: економіка і право*. 2002. Вип. 2/2. С. 317–321.
3. Бердников Д. Проблемы инновационного развития Украины и пути их разрешения. *Підприємництво, господарство і право*. 2003. № 4. С. 142–144.
4. Мединська Т. В., Черевата Р. Ю. Податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні та Польщі в умовах європейського вибору. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 1149–1156.
5. Кремень В. Удосконалення законодавства – основа розвитку науково-технічної та інноваційної діяльності. *Інтелектуальна власність*. 2004. № 7. С. 3–6.
6. Осыка А.П. Экономические и организационно-правовые проблемы инновационной деятельности. Монография. ИЭПИ НАН Украины. 1997. 368 с.
7. Андрощук Г. Зарубежный опыт стимулирования инновационной деятельности. *Бизнес информ*. 1996. № 1. С. 13–22.
8. Гомон М.В. Податкова політика держави у сфері стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 12. С. 434–438.
9. Фінансове забезпечення інноваційного розвитку України [Електронне видання]: монографія/ [М. І. Диба, О. М. Юркевич, Т. В. Майорова, І. В. Власова та ін.]; за ред. д.е.н., проф. М. І. Диби і к.е.н., доц. О. М. Юркевич. Київ. КНЕУ, 2013. 425 с.
10. Dominique Guellec and Van Pottelsberghe Bruno. The Impact of Public R&D Expenditure on Business R&D. June 2000, Paris, OECD Directorate for Science, Technology and Industry. STI Working Papers 2000/4, DSTI/DOC(2000)4. P. 7-9.
11. Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, Omnibus Budget Reconciliation Act of 1989, Tax Extension Act of 1991, Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993, Omnibus Consolidated and Emergency Supplemental Appropriations of October 1998 (H.R.4328; S. 2622; P. L. 105—227).
12. Договір про заснування Європейської Спільноти. Європейської Спільноти. Консолідована версія Договору про Європейський Союз станом на 30.03.2010 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017#Text.
13. Крупка М. І. Фінансові інструменти державного регулювання та підтримки інноваційної сфери. *Фінанси України*. 2001. № 4. С. 77–84.

14. Марченко О., Ткаченко В. Напрями податкового стимулювання інноваційної діяльності підприємств. *Економіст*. 2013. № 1. С. 13–17.
15. Марченко О. І. Податкове стимулювання інноваційної діяльності підприємства: автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.00.08 Ірпінь, 2010. 20 с.

REFERENCES

1. Budyansky V. Innovative activity and problems of perfection of its legal regulation. *Entrepreneurship, economy and law*. 2000. No. 2. P. 7-9.
2. Zemlyankin A.I. Problems of venture investment of innovations. *Herald Donetsk University series B: economics and law*. 2002. In yrusk 2/2. pp. 317-321.
3. Berdnikov D. Problems of innovation development Ukraine and the roads their Permissions. *Entrepreneurship, Economy and Law*. 2003. No. 4. P. 142-144.
4. Medinska T.V., Cherevata R.Yu. Tax incentives for innovative activity in Ukraine and Poland under the conditions of European choice. *Economy and Society*. 2017. Issue 13. P.1149-1156.
5. Kremen V. Improvement of legislation – the basis for the development of scientific, technical and innovative activity. *Intellectual Property*. 2004. No. 7. P. 3-6.
6. Osyka A.P. Economic and organizational and legal problems of innovative activity. Monograph. IEP of the National Academy of Sciences of Ukraine. 1997. 368 p.
7. Androschuk G. Foreign experience of stimulating innovative activity. *Business information*. 1996. No. 1. P. 13-22.
8. Gomon M.V. State tax policy in the sphere of stimulating innovation and investment activity. *Global and national problems of the economy*. 2016. Issue 12. P. 434-438.
9. Financial support for innovative development of Ukraine [Electronic edition]: monograph/ [M. I. Dyba, O. M. Yurkevich, T. V. Mayorova, I. V. Vlasova and others]; edited by Doctor of Economics, Prof. M. I. Dyba and Candidate of Economics, Assoc. Prof. O. M. Yurkevich. Kyiv. KNEU, 2013. 425 p.
10. Dominique Guellec and Van Pottelsberghe Bruno. The Impact of Public R&D Expenditure on Business R&D. June 2000, Paris, OECD Directorate for Science, Technology and Industry. STI Working Papers 2000/4, DSTI/DOC(2000)4. P. 7-9.
11. Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, Omnibus Budget Reconciliation Act of 1989, Tax Extension Act of 1991, Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993, Omnibus Consolidated and Emergency Supplemental Appropriations of October 1998 (HR4328; S. 2622; PL 105—227).
12. Treaty establishing the European Community. European Community. Consolidated version of the Treaty on European Union as of 30.03.2010 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017#Text.
13. Krupka M.I. Financial instruments of state regulation and support of innovation spheres. *Finances of Ukraine*. 2001. No. 4. P. 77-84.
14. Marchenko O., Tkachenko V. Directions of tax stimulation of innovative activity of enterprises. *Economist*. 2013. No. 1. P. 13-17.
15. Marchenko O. I. Tax stimulation of innovative activity of the enterprise: author's abstract . dissertation candidate of economic sciences : 08.00.08 Irpin, 2010. 20 p.

VYSOTSKY DMITRY

PhD, advocate Head of Legal Department JSC «Ukrzaliznytsia»

LEGAL SECURITY OF TAX STIMULATION OF INNOVATION ACTIVITIES: RETROSPECTIVE AND PROSPECTS

Problem setting. The problems of development and state stimulation of innovative activity in Ukraine are in the constant field of view of many domestic authors. A thorough study of foreign experience has shown that among the main types of such stimulation, which are quite often used in many highly developed countries, is preferential taxation of innovative activity subjects. Today, the current legislation of Ukraine does not contain special mechanisms for tax stimulation of innovative activity subjects, which necessitates the conduct of a comprehensive economic and legal study of the problem of legal support for such a type of state support of innovative activity as preferential taxation.

The object of the study is legal relations in the field of preferential taxation of innovative entities.

Analysis of recent research and publications. A considerable number of scientific works by various authors, in particular: G. Androschuk, V. Budyansky, M. Gomon, M. Dyba, A. Zemlyankin, M. Krupka, O. Marchenko, O. Osyka, etc., are devoted to the study of the problems of preferential taxation of innovative activity subjects in Ukraine. However, most of the research interests are aimed only at studying and borrowing foreign experience of preferential taxation of innovative activity subjects, without adapting the main models of such stimulation to the current realities of the economic development of Ukraine during the years of its independence. Norms of laws that previously defined the main types of preferential taxation in the field of innovative activity, including those excluded from the Law of Ukraine “On Innovative Activity” Articles 21 and 22, are not subject to critical analysis. The specifics of the legal implementation of the norms of these laws and the practice of their application are also not taken into account.

Purpose of the article : conduct a brief analysis of conceptual approaches to the development of legislative mechanisms for tax incentives for innovative entities; conduct a retrospective analysis of legislative norms that (previously) regulated relations in the field of preferential taxation of innovative activity entities of various types; develop specific legislative proposals to improve the institutions of preferential taxation of innovation entities in Ukraine, in the context of the possibility of their adaptation to the national tax system and achieving general (conceptual) harmony with the norms of foreign innovation legislation, including those of the EU member states.

The scientific novelty of the study is that the author, based on a retrospective analysis of the norms of the tax legislation of Ukraine and taking into account foreign experience, substantiated the feasibility of implementing such a type of state support for innovative activity as preferential taxation. In this regard, a differentiated approach to preferential taxation of small, medium and large innovative businesses was proposed, and the need to supplement the Law of Ukraine “On Innovative Activity” with provisions on providing tax benefits to innovative activity entities by exempting them from income tax and VAT, the payment obligations of which arise in the process of carrying out all economic activities, and not only during the implementation of innovative projects, was substantiated. Such exemption should be carried out for a fixed amount of money, which should not exceed the cost of the innovative project, which is subject to further implementation. The money received as a result of such preferential taxation can only be used for the implementation of innovative projects.

Article’s main body. The history of the development of Ukrainian legislation, which determined various types of tax benefits in the field of innovative activity, was analyzed, in particular, the provisions of the Law of Ukraine “On Taxation of Income of Enterprises and Organizations” of February 21, 1992, the Law of Ukraine “On Innovative Activity” and the Law of Ukraine “On a Special Regime for Innovative Activity of Technological Parks”. It was established that tax benefits for innovative activity entities, which are provided for in the above-mentioned regulatory legal acts, were not sufficiently effective instruments of state support for innovative activity, since such benefits, by their content, are oriented towards supporting large commercial structures and in no way provide opportunities for the development of small innovative entrepreneurship entities, which are more flexible and dynamic participants in the innovation process. In addition, it was concluded that these tax benefits contributed to the “ shadowing ” of the capital of business entities that illegally used the preferences provided for them to reduce the tax burden in the process of their economic activity. First of all, these are technology parks, their participants and joint ventures.

The paper examines foreign experience in tax incentives for innovation. It has been established that the most common type of tax benefit in the field of innovation is a tax credit, which in turn can be regular (for example, in Canada and the Netherlands), when the tax benefit increases in proportion to the total amount of research expenses, and incremental (for example, in the USA, Japan and France), which is provided in proportion to the increase in research expenses compared to expenses in the previous established period. It is noted that the tax legislation of Australia, Canada, Denmark, Finland, Ireland, Spain and the United Kingdom applies tax discounts corresponding to the costs of purchasing machinery and equipment for R&D, and in Denmark and Ireland - corresponding to the costs of building buildings for laboratories and conducting R&D.

The need for a differentiated approach to establishing a legal regime of preferential taxation for small, medium and large innovative businesses is substantiated. It is proposed to establish in the Law of Ukraine “On Innovation Activity” provisions on preferential taxation for small innovative businesses, which should be exempted from paying value added tax and corporate income tax, the obligations to pay which arise in the process of carrying out all economic activities, not just innovation. Such exemption should be made for a fixed amount of money, which should not exceed the cost of the innovation project, which is subject to further implementation. The money received as a result of such preferential taxation can be used only for the implementation of innovation projects.

Conclusions and development prospects. The system of preferential taxation of innovative activity subjects in Ukraine is at the stage of its “birth” and requires a radical revision of the legislator’s positions regarding its further development and improvement. Reforming this system is seen primarily in changing approaches to its construction, which should take into account the peculiarities of the economic development of each category of innovative activity subjects

and be oriented towards the formation of real mechanisms for state stimulation of innovative activity. It is the differentiated approach that will help to build and streamline the entire system of preferential taxation of innovative activity subjects, as well as take another step towards adapting Ukrainian legislation to European standards.

Keywords: innovation activity, technology parks, preferential taxation, tax credit.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Висоцький Д. Є. Правове забезпечення податкового стимулювання інноваційної діяльності: ретроспектива та перспективи. *Право та інновації*. 2025. № 2 (50). С. 34–43.