DOI: [10.32702/2307-2105-2021.3.84](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.3.84)

УДК 347.73: 336.22

П. К. Бечко,
к. е. н., професор, Уманський національний університет садівництва
ORCID ID: 0000-0003-0928-4778
Б. С. Гузар,
к. е. н., доцент, Уманський національний університет садівництва
ORCID ID: 0000-0003-3899-5595
В. П. Бечко,
к. е. н., доцент, Уманський національний університет садівництва
ORCID ID: 0000-0002-5822-1987
О. С. Наталич,
аспірант, Уманського національного університету садівництва
ORCID ID: 0000-0001-9256-4177

ПОДАТКОВІ РИЗИКИ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗІ СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

P. Bechko
PhD in Economics, Professor, Uman National University of Horticulture
B. Husar
PhD in Economics, Associate Professor, Uman National University of Horticulture
V. Bechko
PhD in Economics, Associate Professor, Uman National University of Horticulture
O. Natalych
Postgraduate student, Uman National University of Horticulture

TAX RISKS IN THE IMPLEMENTATION OF TAX POLICY TO STIMULATE INNOVATION IN UKRAINE

У статті розглянуто податкові ризики за умов державного стимулювання інноваційних процесів в сучасних нестабільних політико-економічних умовах. Досліджено вплив податкових ризиків на активізацію інноваційної діяльності в Україні. Обґрунтовано недостатнє використання державою фінансових інструментів прямої та непрямої дії для підтримки інноваційних процесів у галузі. На основі опрацювання статистичних даних емпірично встановлено наявність зв'язку між державними фінансовими стимулами непрямої дії та величиною інноваційних витрат, а також між державними фінансовими стимулами і обсягом інноваційної продукції.

Авторами проведено комплексний аналіз впливу податкових ризиків на динаміку інноваційних витрат економіки. Крім того, визначено залежність темпу приросту інноваційних витрат економіки від величини зменшення бази оподаткування та втрати бюджету внаслідок додаткового списання інноваційних витрат.

На основі проведеного порівняльного аналізу, визначено, що застосування податкового стимулювання інноваційних процесів слід використати з урахуванням усіх ймовірних податкових ризиків в рамках державної інноваційної політики.

The article considers tax risks under the conditions of state stimulation of innovation processes in modern unstable political and economic conditions. The influence of tax risks on the intensification of innovation activity in Ukraine is studied. Insufficient use by the state of financial instruments of direct and indirect action to support innovation processes in the industry is substantiated. Based on the processing of statistical data, the existence of a link between public financial incentives of indirect action and the amount of innovation costs, as well as between government financial incentives and the volume of innovative products.

The authors conducted a comprehensive analysis of the impact of tax risks on the dynamics of innovation costs of the economy. In addition, the dependence of the growth rate of innovation costs of the economy on the magnitude of the reduction of the tax base and the loss of the budget due to additional write-off of innovation costs was determined.

According to the article, the implementation of the law "On the formation of favorable tax conditions for financing innovation" is largely complicated by the lack of clear definitions of terms, insufficiently clear explanations of the application of its rules in the letters of the Ministry of Finance and algorithms for calculating preferential innovations. As a result, the assessment of the effectiveness of the current measures of tax incentives for innovative economic development becomes problematic, which increases the likelihood of tax risks for the state and leads to direct budget losses.

Based on the comparative analysis, it is determined that the use of tax incentives for innovation processes should be used taking into account all possible tax risks in the framework of state innovation policy.

The situation of limited working capital of business entities for new generation technologies and innovations requires public management of innovation in Ukraine, using the tools and incentives of the tax mechanism. In the future, it is necessary to develop a tax mechanism for managing innovation, which would minimize all possible risks, optimally balance the interests of the state, including filling the revenue side of the State budget.

Ключові слова: *податкові ризики; інноваційна діяльність; податкові пільги; податкове стимулювання.*

Key words: *tax risks; innovative activity; tax benefits; tax incentives.*

Постановка проблеми. В умовах реформування податкової системи України, приведення її у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, важливою складовою сприяння сталому економічному зростанню держави є здійснення виваженої інноваційної політики з урахуванням усіх ймовірних податкових ризиків.

За сучасних економічних умов гостро постала необхідність закріпити в податковому законодавстві положення щодо податкового стимулювання суб'єктів, які займаються інноваційною діяльністю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питання податкових ризиків в умовах реалізації інноваційної діяльності підприємств неодноразово досліджувалися в іноземній та вітчизняній літературі. Їм присвячували роботи такі вчені, як Барнет Х., Махмудов О., Данилишин Б., Король В., Васильєва Т., Амоша О., Шовкун І. Не зважаючи на всі дослідження, що були проведені раніше залишається невирішеними питання щодо усунення податкових ризиків в умовах реалізації податкової політики зі стимулювання інноваційної діяльності в Україні. Залишаються недосконалими механізми пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності.

Мета та завдання статті полягають у дослідженні податкових ризиків в умовах реалізації податкової політики зі стимулювання інноваційної діяльності в Україні, та розробці напрямків їх усунення.

Виклад основного матеріалу.

При здійсненні заходів щодо податкового стимулювання промислового виробництва може виникнути цілий ряд ризиків: ризик невизначеності та нечіткості формулювань норм законодавства; ризик неефективності податкових пільг; ризик відмови платників податків від застосування податкових пільг; ризик зловживання

податковими пільгами тощо. Чинне податкове законодавство містить низку інструментів, спрямованих на підтримку промислових підприємств щодо здійснення ними наукових досліджень, спрямованих на нарощування виробництва і реалізації конкурентоспроможної продукції.

Роль податкової системи в підтримці інновацій промислового виробництва полягає в створенні умов виробництва та реалізації конкурентоспроможної продукції на умовах застосування передових та прогресивних технологій.

В останні роки з набранням чинності Податкового кодексу України вітчизняна податкова політика послідовно рухалася в напрямі реформування податкової системи і розробки заходів щодо податкового стимулювання та підтримки функціонування підприємств промисловості[3].

В основі функціонування вітчизняних промислових підприємств за ринкових умов господарювання економічна діяльність промислових підприємств не регламентується і, здатна забезпечити найбільшу частку ВВП національної економіки розмір якого перевищує 34%. Стабільність і рентабельність даного сектору економіки займає пріоритетне місце в економічному розвитку країни. Для забезпечення прибутковості, стабільності промислових підприємств за ринкових умов господарювання важливе значення має оцінка впливу і наслідків потенційних ризиків і існуючих невизначеностей при їх функціонуванні, надходження інвестицій від різних джерел. Оцінка функціонування промислових підприємств України представлена в (табл.1).

Індекси промислової продукції у відсотках за досліджуваний період демонструють зростання лише за 2015 – 2018 рр. Зростання промислової продукції незначне, що свідчить про недостатні інвестиції в галузь. Якщо в цілому по національній економіці в 2018 р. темп приросту інвестицій по відношенню до попереднього періоду зріс на 4,2 відсоткових пункти, то по промисловості навпаки скоротився на 1,2 відсоткових пункти. до попереднього періоду.

Таблиця 1.
Оцінка діяльності промислових підприємств України

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Індекси промислової продукції, % до попереднього року	95,7	89,9	87,0	102,8	100,4	101,6
Капітальні інвестиції в національну економіку, всього у фактичних цінах млн грн	267728	219420	273116	359216	448462	578726
Темп приросту, % до попереднього року	86,4	81,9	124,5	131,5	124,8	129,0
Капітальні інвестиції в промисловість, млн грн	105594	86242	87656	117754	143300	199896
Темп приросту, % до попереднього року	100,3	74,3	80,1	118,7	123,4	122,2
Частка інвестицій галузей промисловості до загальних інвестицій по національній економіці, %	39,4	39,3	32,1	32,8	31,9	34,5
Додана вартість по національній економіці, всього, млрд. грн	1038,4	1293,6	1396,3	1805,6	2257,3	2510,7
в тому числі по промисловості, млрд. грн	383,7	470,9	494,6	661,6	826,6	885,1
Частка доданої вартості промислових підприємств до загальної доданої вартості по національній економіці, %	36,9	36,4	35,4	36,6	36,7	35,2

Джерело: Україна в цифрах[1]

Частка інвестицій промислових підприємств до суб'єктів господарювання національної економіки в цілому варіюється від 39,4% в 2013 р. до 34,5 % в 2018 р. при зменшенні частки доданої вартості підприємств промисловості до загального показника по національній економіці від 36,9 % в 2013р. до 35,2% в 2018 р. або на 1,7 відсоткових пункти.

На рівні держави не проводяться заходи щодо стимулювання інноваційної діяльності, що унеможливило запровадження ними прогресивних технологій. Ризики є головною перепорою запровадження дієвих механізмів стимулювання підприємств промисловості зі сторони держави. Ризики завжди обмежують розвиток і стабільність підприємств, впливаючи на їх фінансові результати. Суттєвий вплив на діяльність промислових підприємств мають податкові ризики, які виникають внаслідок ухилення від сплати податків, непомірного податкового навантаження, не дотримання податкового законодавства внаслідок частих змін податкового законодавства.

Управління податковими ризиками є дієвим методом податкового регулювання промислових підприємств[4]. Світова практика свідчить, що управління податковими ризиками є найбільш характерним як для фіскальних органів, так і для платників податків. Слід відмітити, що в кожній окремо взятій країні існують різні нормативні і ділові умови, які зводяться до того, що ефективна система управління податковими ризиками життєво важлива як для фіскальних органів, так і для платників податків. За ринкових умов господарювання промислових підприємств управління податковими ризиками займає одне із цільних місць внаслідок зростання суспільної необхідності щодо зміцнення фінансової дисципліни при наданні їм податкових пільг.

Обмежений доступ до ринків збуту продукції вітчизняних промислових підприємств суттєво впливає на зростання податкових ризиків, їх мінімізація передбачена чинним податковим законодавством на умовах їх ідентифікації і управління. Ефективне управління податковими ризиками повинно оцінювати навколишнє середовище, переваги і недоліки змін податкового законодавства, зокрема пільгове оподаткування, преференції, митні збори, економічні умови, спрощення торгівельних процедур, політику підтримки експорту, платоспроможність.

В сучасній вітчизняній економічній літературі концепція податкового ризику не повною мірою досліджена[2]. Існують з цього приводу різного роду протилежні думки щодо теоретичного обґрунтування сутності категорії «податковий ризик». Переважна більшість науковців, які досліджують цю категорію опираються на економічні і правові джерела, виокремлюючи з них податкову агресивність, ухилення від сплати податків.

Податковий ризик є важливим серед всіх ризиків, який може призвести до суттєвих витрат не тільки з точки зору штрафних санкцій, але і негативно впливає на репутацію платника податків. Існування відповідної системи управління податковими ризиками має життєво важливе значення для фінансового ризику і репутації. В зв'язку зі структурованістю промислової галузі на промислові підприємства негативний вплив мають як внутрішній, так і зовнішній податковий ризики, які безпосередньо пов'язані з податковими ризиками між підприємствами і фіскальними органами. Ефективне управління податковими ризиками повинно бути структурованим з метою прийняття відповідних заходів.

Аналіз чинного податкового законодавства країн з розвинутими ринковими відносинами свідчить господарюючі суб'єкти, які займаються інноваційною діяльністю, мають законні підстави для скорочення своїх податкових зобов'язань, тим самим формувати додаткові джерела власних коштів для їх подальшого реінвестування в розвиток бізнесу[5].

В той же час, чинним Податковим кодексом України не передбачені податкові пільги особливо для тих підприємств, що займаються науково – дослідницькими і конструкторськими розробками, оскільки застосування цих інструментів пов'язане з податковими ризиками держави, що полягають в можливих фінансових втратах бюджетів.

Так, в ході дослідження було встановлено необхідність запровадження на державному рівні заходів щодо покращення державного регулювання інноваційної діяльності підприємств промисловості, спрямованих на стимулювання науково –дослідних і дослідницько - конструкторських робіт в Україні (табл. 2).

Таблиця 2.

Заходи щодо покращення державного регулювання інноваційної діяльності підприємств промисловості, спрямованих на стимулювання науково –дослідних і дослідницько - конструкторських робіт в Україні

Інструмент	Характеристика і особливості застосування для стимулювання науково – дослідницький і дослідницько – конструкторських робіт
Звільнення від сплати ПДВ	Звільнення від сплати ПДВ: -розроблення конструкції інженерного об'єкту або технічної системи; -розроблення нових технологій; -створення дослідницьких зразків машин, устаткування, матеріалів, які не призначені для продажу третім особам їх випробування; - діяльність, яка здійснюється закладами освіти і науковими установами на основі госпдоговірних умов; - діяльність, що здійснюється за рахунок бюджету, передбачених Податковим кодексом України за рахунок спеціальних фондів; - передача виняткових прав і прав на основі ліцензійного договору на винаходи, промислові зразки, програми ЕОМ, ноу-хау; -введення технологічного обладнання, аналоги яких не виробляються в Україні.
Прискорена амортизація	Запровадити 2-річний термін застосування прискореної амортизації з основних засобів, що використовуються виключно для науково-технічної діяльності із застосуванням коефіцієнту, який не перевищує 3.
Податковий кредит	Надання промисловим підприємствам податкового кредиту за умови виконання ними науково – дослідницьких робіт, технічного переозброєння власного виробництва, впровадження інноваційної діяльності у створення енергоефективних об'єктів . Основні умови надання податкового кредиту; - з податку на прибуток підприємств, а також з місцевих податків і зборів відстрочка від сплати податків на термін від 1 до 5 років за ставкою від 50 до 75% ставки рефінансування НБУ за умови, що сума зменшення податків не перевищує 50%
Інші заходи	Надати право на перенесення збитків на майбутні періоди для підприємств, які застосовують загальний податковий режим.

Джерело: розроблено авторами

Першочерговим завданням при проведенні цих заходів є звільнення від сплати податку на додану вартість. Підприємства, що займаються інноваційною діяльністю науково-дослідницькими та дослідницько-

конструкторськими роботами відповідно до внесених змін до Податкового кодексу України можуть бути звільнені від сплати податку на додану вартість за умови:

- розроблення конструкції інженерного об'єкту або технічної системи;
- розроблення нових технологій;
- створення дослідницьких зразків машин, устаткування, матеріалів, які не призначені для продажу третім особам їх випробування;
- діяльність, яка здійснюється закладами освіти і науковими установами на основі господарсько-договірних умов;
- діяльність, що здійснюється за рахунок бюджету, передбачених Податковим кодексом України за рахунок спеціальних фондів;
- передача виняткових прав і прав на основі ліцензійного договору на винаходи, промислові зразки, програми ЕОМ, ноу-хау;
- ввезення технологічного обладнання, аналоги яких не виробляються в Україні.

Важливим заходом щодо стимулювання інноваційної діяльності, науково-дослідницькими та дослідницько-конструкторськими роботами є запровадження на два роки прискореної амортизації основних засобів, що використовуються виключно для науково-технічної діяльності із застосуванням коефіцієнту, який не перевищує 3.

Фіскальним органам відповідно до внесених змін до Податкового кодексу України слід надати право на перенесення збитків на майбутні періоди для підприємств, які застосовують загальний податковий режим.

Досвід країн з розвинутими ринковими відносинами свідчить про існування серйозних аргументів проти використання податкових пільг для стимулювання інноваційної активності. Це стосується тих випадків, коли суб'єкти господарської діяльності здійснюють інноваційну діяльність незалежно від того, наявності чи відсутності податкової пільги. Факт надання пільги в цьому випадку не впливає на активність окремо взятої компанії в інноваційній сфері, але скорочує її податкові втрати і збільшує їх для держави. У таких випадках результатом прийняття управлінських рішень може стати скорочення податкових пільг і запровадження більш суворого порядку їх застосування платниками податків.

Необхідно враховувати, що інноваційна діяльність здійснюється за умов високої невизначеності і пов'язана з високими ризиками в порівнянні зі звичайними процесами виробничо-господарської діяльності. Це пов'язане з тим, що умови оподаткування НДДКР та інноваційної діяльності значно різняться в залежності від конкретного регіону: різні типи застосовуваних пільг і звільнень, різні визначення інноваційної діяльності, наукових досліджень і розробок, які підпадають під пільги, тощо. На практиці вибір конкретного методу і оцінка податкових ризиків часто залежать, перш за все, від можливості отримання статистичних даних як по компаніям окремо для формування репрезентативної вибірки, так і в цілому за видами економічної діяльності або регіонах в різні періоди часу для формування необхідного набору сукупностей даних. Наприклад, при прогнозуванні доходів бюджетної системи в розрахунок береться величина втрат бюджетних доходів від усіх діючих пільг і преференцій по податках, що зараховуються до бюджетної системи. Однак дані про такі втрати лише фрагментарно включені в пояснювальні записки до проектів бюджетів. Так, в прогнозі надходжень податку на прибуток підприємств промисловості, як правило, наводяться дані про величину втрат доходів від використання пільг лише за доходами у вигляді відсотків по державних цінних паперах, пільг, що надаються підприємствам промисловості - резидентам особливих економічних зон.

Одночасно відсутні оцінки впливу таких змін податкового законодавства, як застосування підвищувального коефіцієнта при нарахуванні амортизації для господарюючих суб'єктів, які здійснюють інноваційну діяльність, тощо. Діяльність держави в сфері податкового регулювання економіки завжди несе в собі певні податкові ризики. Податкове регулювання інноваційного розвитку - не виняток. При здійсненні заходів щодо стимулювання інноваційного розвитку може виникнути цілий ряд ризиків: ризик невизначеності та нечіткості формулювань норм законодавства; ризик неефективності податкових пільг; ризик відмови платників податків від застосування податкових пільг; ризик зловживання податковими пільгами. Ризик невизначеності і нечіткості формулювань норм законодавства, а також встановлених визначень термінів і понять.

При застосуванні вище перерахованих заходів щодо формування сприятливих податкових умов для фінансування інноваційної діяльності, повинні бути чіткі визначення термінів, наявність зрозумілих роз'яснень порядку їх застосування, а також алгоритмів розрахунку пільгових інновацій. Внаслідок цього оцінка ефективності застосування заходів податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки зменшує ймовірність виникнення податкових ризиків для держави і прямих втрат бюджетів.

Неоднозначна і законодавчо незакріплене трактування діючих умов застосування податкових пільг призводить до різної інтерпретації можливостей їх використання. Це створює ситуацію нестабільності, посилення нерівномірності формування і розподілу податкових баз на територіях за умов інновацій в економіці і, як наслідок, збільшує ризик недонадходжень податків до відповідних бюджетів. [6]

Реалізацію закону «Про формування сприятливих податкових умов для фінансування інноваційної діяльності», багато в чому ускладнює відсутність чітких визначень термінів, недостатньо зрозумілих роз'яснень порядку застосування його норм в листах Мініфіну, а також алгоритмів розрахунку пільгових інновацій. Внаслідок цього оцінка ефективності застосування діючих заходів податкового стимулювання інноваційного

розвитку економіки стає проблематичною, що підсилює ступінь ймовірності виникнення податкових ризиків для держави і веде до прямих втрат бюджетів[7].

Неоднозначна і законодавчо незакріплена трактування діючих умов застосування податкових пільг призводить до різної інтерпретації можливостей їх використання. Це створює ситуацію нестабільності, посилення нерівномірності формування і розподілу податкових баз на територіях в умовах інноватизації економіки і, як наслідок, збільшує ризик недонадходжень податків до відповідних бюджетів. Ризик неефективності законопроектів, а також окремих положень чинного законодавства. Деякі обговорювані в даний час законопроекти, а також законодавчі акти, вже введені в дію і регулюють оподаткування інноваційної діяльності, часто є свідомо неефективними. На сучасному етапі розвитку податкової системи в умовах інноватизації економіки обговорюється введення податку на вивіз капіталу, що, на нашу думку, що потребує більшого посилення фіскальної спрямованості податкової політики в сфері інновацій.

Висновки. Сьогодні в Україні склалася негативна практика: після прийняття законів та інших норм законодавства, які закріплюють пільги для стимулювання інноваційної діяльності, їх дія скасовується законами про Державний бюджет. Ситуація обмеженості обігових коштів у суб'єктів підприємницької діяльності на технології нового покоління та інновації вимагає державного управління інноваційною діяльністю в Україні, використовуючи інструменти та стимулюючи важелі податкового механізму. У подальшому необхідно розробити такий податковий механізм управління інноваційною діяльністю, який би мінімізував усі ймовірні ризики, оптимально збалансовував інтереси держави, у тому числі наповнення дохідної частини Державного бюджету.

Список літератури.

1. Статистичний щорічник України за 2018р. Державна служба статистики України. Держкомстат, Київ, Україна 2019. 476 с.
2. Грабчук І. Л., Лайчук С. М. Податкове планування: особливості організації на підприємстві. <https://core.ac.uk/download/pdf/191015692.pdf>.
3. Бойко О. Еволюція податкової системи України. http://www.lvivacademy.com/v idavnitstvo_1/edu_51/fail/28.pdf.
4. Дзецько Я. Ю., Мельничук Г. С. Податкові ризики та їх вплив на стан економічної безпеки підприємства. <http://global-national.in.ua/archive/15-2017/41.pdf>
5. Зянько В. В., Єпіфанова, І. Ю., Інноваційна діяльність підприємств та її фінансове забезпечення в умовах трансформаційних змін економіки України. http://fk.vntu.edu.ua/images/documents/zez_2015.pdf
6. Крисоватий, А. І., Василевська Г. В. Новітня парадигма преференційного оподаткування. Монографія. К: «Центр учбової літератури». 2013. 260 с.
7. Десятнюк О. М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України. <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/1188/1/58.pdf>

References.

1. State Statistics Service of Ukraine (2019), “Statystychnyj schorichnyk Ukrainy za 2018r” [Statistical Yearbook of Ukraine for 2018], Derzhkomstat, Kyiv, Ukraine.
2. Grabchuk, I.L. and Laychuk, S.M. (2018), “Tax planning: features of the organization at the enterprise” available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/191015692.pdf> (Accessed 4 Aug 2018).
3. Boyko, O. (2019), “ Evolution of the tax system of Ukraine.”, *L'vivs'ka akademiia* , vol . 1, available at: http://www.lvivacademy.com/v idavnitstvo_1/edu_51/fail/28.pdf. (Accessed 2019).
4. Dzetsko, Ya.Yu. and Melnychuk, G.S. (2017), “Tax risks and their impact on the state of economic security of the enterprise.”, *Mykolaivs'kyj natsional'nyj universytet imeni V.O. Sukhomlyns'koho*, available at: <http://global-national.in.ua/archive/15-2017/41.pdf> (Accessed September 2018).
5. Zyanko, V.V. and Epifanova, I. Yu. (2015), “Innovative activity of enterprises and its financial support in the conditions of transformational changes of economy of Ukraine.”, available at: http://fk.vntu.edu.ua/images/documents/zez_2015.pdf (Accessed December 2015).
6. Krysovaty, A.I. and Vasilevskaya, G. B. (2013), *Novitnia paradyhma preferentsijnoho opodatkuvannia* [The latest paradigm of preferential taxation], Center for Educational Literature, Ukraine.
7. Desyatnyuk, O.M. (2020), “Tax risk management - a new paradigm of development of the tax system of Ukraine.”, available at: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/1188/1/58.pdf> (Accessed September 2020).

Стаття надійшла до редакції 16.03.2021 р.