

### **Никифоров А.Є.,**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри макроекономіки  
та державного управління ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет імені Вадима Гетьмана”

### **Диба В.М.,**

кандидат економічних наук,  
доцент, докторант кафедри обліку  
підприємницької діяльності ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет імені Вадима Гетьмана”

### **Парнюк В.О.,**

кандидат економічних наук, доцент,  
директор Департаменту макроекономічного  
прогнозування Міністерства фінансів України

## **ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

*Теоретично обґрунтовано необхідність запровадження податкового стимулювання інноваційної діяльності. На основі аналізу досвіду країн ОЕСР запропоновано механізм податкового стимулювання інноваційної діяльності із застосуванням підвищених нормативів списання витрат підприємств — розробників інноваційного продукту на наукові та науково-технічні роботи. Рекомендовано зміни і доповнення до нормативно-правового забезпечення обліку витрат на їх проведення, що підлягатимуть списанню на собівартість.*

*The necessity of application of tax stimulation of innovation activity is theoretically proven. On the basis of the analysis of experience of countries OECD the gear of tax stimulation of innovation activity is offered on the basis of application of the heightened standards of discarding of costs of the firms — implementors of innovation product on scientific and technological robots. The changes and additions (appendix) in normative-legal maintenance of the count of costs on realization of the scientific and technological robot are advised, which are subjected to discarding on the cost price.*

Одним із найпоширеніших у світовій практиці напрямів державного управління інноваційною діяльністю є податкове стимулювання. За формою впливу на інноваційну діяльність воно належить до непрямих методів державного управління, а його сутність полягає у відмові держави від частини податкових надходжень в обмін на зростання обсягу інноваційної продукції з урахуванням визначених державою пріоритетів. У свою чергу, зростання обсягів такої продукції приводить до збільшення суми податкових надходжень. За умови, коли останнє перевищує суму наданих податкових пільг, податкове стимулювання стає економічно вигідним як для суб'єктів інноваційної діяльності, так і для держави.

Дослідження ефективності методів державного управління інноваційною діяльністю, яке проводилося фахівцями ОЕСР, показало, що податкове стимулювання має більш широкий горизонт дії та краще поєднується з умовами ринкових відносин, ніж заходи прямої фінансової підтримки суб'єктів інноваційної

діяльності. Воно дозволяє приватному сектору вибирати пріоритети для інноваційної діяльності, є більш прозорим і прийнятним для бізнесу, істотно звужує можливості корумпованих рішень, вимагає менших адміністративних витрат<sup>1</sup>.

Розглядаючи сучасний фінансовий стан в Україні в контексті переходу національної економіки на інноваційний шлях розвитку, можна припустити, що фінансові ресурси державного бюджету і кредитних установ у найближчі роки будуть досить обмеженими. Тому головним напрямом державного фінансування, на наше переконання, має стати податкове стимулювання інноваційної діяльності.

Проблема необхідності його запровадження в Україні розглядалась у працях таких учених, як В.М. Геєць, В.П. Семиноженко, Б.Є. Кваснюк, О.І. Жилінська, Ю.Б. Іванов, М.І. Крупка, А.Я. Кузнєцова, Б.А. Маліцький, С.В. Онишко, О.С. Попович, В.П. Соловійов, Л.М. Шаблиста та ін. У дослідженнях цих авторів доволі широко висвітлюється світовий досвід податкового стимулювання, аналізується вітчизняне законодавство і пропонуються рекомендації щодо запровадження різноманітних пільг для інноваційних підприємств. Разом із тим фінансово-економічне обґрунтування і конкретні механізми запровадження таких пільг потребують подальшого опрацювання. Крім того, слід зазначити, що недостатньо розроблено проблематику податкового стимулювання інноваторів і малого інноваційного підприємництва.

Мета статті — обґрунтувати економічну доцільність податкового стимулювання інноваційної діяльності й дати практичні рекомендації щодо його запровадження з урахуванням світового досвіду з огляду на українське законодавство.

У наукових працях, присвячених теорії оподаткування, немає єдиної думки стосовно функцій податків. Одні економісти виділяють дві основні функції податків — фіскальну і регулюючу<sup>2</sup>. Фіскальна функція полягає в централізації у бюджеті частини ВВП на суспільні потреби і забезпечує дохідну частину бюджету. Сутність регулюючої функції полягає у впливі держави через податки на процеси суспільного відтворення. Інші економісти розширюють коло функцій податків, включаючи до них розподільчу та стимулюючу<sup>3</sup>. Деякі вчені заперечують стимулюючу спрямованість податків і вважають, що сам факт вилучення державою частки доходу не може розглядатися як стимул. Із цим підходом можна погодитися лише частково, оскільки, в разі дотримання принципу обов'язковості сплати податків, надання податкових пільг суб'єктам господарювання слід розглядати як збільшення їх фінансових ресурсів для інвестування у розвиток відповідного виду діяльності.

У вітчизняній літературі, присвяченій проблемам оподаткування, досі не дістало необхідного теоретичного обґрунтування питання доцільності надання

<sup>1</sup> *Warda J.* Tax Treatment of Business Investment in Intellectual Assets: An International Comparison. — OECD // STI Working Paper. — 2006. — 4. — <http://www.oecd.org>.

<sup>2</sup> *Опарін В.М.* Фінанси (загальна теорія): Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 1999. — С. 138.

<sup>3</sup> *Кузнєцова А.Я.* Фінансування інвестиційно-інноваційної діяльності: Моногр. — К.: Ін-т екон. прогн. НАН України; Л.: Львів. банків. ін-т НБУ, 2005. — С. 91.

податкових пільг з метою інноваційної діяльності, їх характеру, виду і методу розрахунку. На нашу думку, відповіді слід шукати у теорії інновацій.

Інноваційний процес можна подати у вигляді послідовного ланцюга подій, у ході яких ідеї перетворюються на конкретний новий продукт, технологію чи послугу й розповсюджуються під час практичного використання. З економічної точки зору його можна уявити як процес залучення у господарський оборот нового знання або використаного в інший спосіб відомого знання, яке саме по собі є новим знанням. Логічно стверджувати, що ефективність інноваційного процесу прямо пов'язана з темпом і масштабом залучення у господарський оборот нового знання. Із цієї точки зору, в теорії інновацій виділяють поняття “трансферт технологій” та “дифузія інновацій”.

У більшості наукових праць трансферт технологій трактується як передання науково-технічних знань і досвіду для виробництва продукції, застосування технологічних процесів, надання науково-технологічних послуг. Трансферт технологій поділяється на комерційний і некомерційний. За комерційного трансферту споживач (покупець) сплачує винагороду власнику технології у тій чи іншій формі та в розмірах, що встановлюються умовами угоди. Трансферт технологій здійснюється і контролюється суб'єктами інноваційної діяльності, які мають право на інтелектуальну власність, а також державою. Дифузія інновацій — це процес розповсюдження через комунікаційні канали у часі та просторі з-поміж учасників соціальної системи інновацій, а отже, і втілених у них нових знань. Цей процес залежить від багатьох факторів, на які окремі суб'єкти інноваційної діяльності чи держава вплинути не можуть. Він є неконтрольованим за своєю суттю. Проте обидва ці процеси являють собою необхідні умови виникнення та зростання суспільного ефекту від інновацій. Якщо інновації не розповсюджуються і, врешті-решт, не стають значно поширеними, то це призводить до скорочення ВВП порівняно з його потенційною величиною, якої країна спроможна досягти за певного рівня розвитку інноваційної діяльності. Це так звана позитивна екстерналія інноваційної діяльності. Розглянемо її сутність через співставлення суспільних витрат на інноваційну діяльність й економічного ефекту від використання (споживання) інновацій.

Суспільні витрати на розробку і виробництво інноваційного продукту складаються з двох частин: 1) приватних внутрішніх витрат розробника інноваційного продукту; 2) зовнішніх для цього суб'єкта витрат, які здійснюють інші суб'єкти інноваційної діяльності в країні у зв'язку з виробництвом і використанням інноваційного продукту<sup>4</sup>. В оцінці результатів інноваційної діяльності крім категорії витрат використовують категорії ефекту. Розрізняють приватний внутрішній ефект, який отримує безпосередньо розробник інноваційного продукту, і зовнішній

---

<sup>4</sup> Тут ми розглядаємо суспільні витрати та економічний ефект суб'єктів інноваційної діяльності, які згідно з податковим законодавством є резидентами даної країни.

ефект, який отримують інші суб'єкти інноваційної діяльності в країні у зв'язку з виробництвом і використанням інноваційного продукту. Сума внутрішнього й зовнішнього ефектів формує суспільний ефект.

Зовнішній економічний ефект від інноваційної діяльності, на наш погляд, має таку природу виникнення. Підприємство — розробник (або фізична особа) інноваційного продукту на практиці не спроможне внаслідок дифузії інновацій уникнути несанкціонованого використання з комерційною метою іншими підприємствами втілених в інновації знань. Тому через якийсь період після появи на ринку інновації, що користується попитом, її починають із певними доробками відтворювати підприємства-імітатори, які, природно, мають значно менші витрати на дослідження порівняно з підприємством-розробником. Таким чином, у підприємства-імітатора виникає додатковий економічний ефект за рахунок перерозподілу частки монопольного прибутку підприємства-розробника, тобто відбувається процес екстеріоризації — переведення внутрішнього ефекту в зовнішній. Ряд учених вважають, що наявність позитивної екстерналії в інноваційній сфері зумовлює недовиробництво інноваційних товарів та послуг і призводить до недовикористання ресурсів<sup>5</sup>. Із цією думкою можна погодитися лише частково, тільки коли йдеться про підприємство — розробника інноваційного продукту. А якщо мати на увазі всіх суб'єктів інноваційної діяльності, то позитивна екстерналія інноваційної діяльності спричиняє збільшення суспільного ефекту від інновації. Інша річ, що підприємство-розробник не забезпечуватиме фінансування розробки інноваційної продукції в суспільно необхідних розмірах доти, доки його рентабельність буде меншою за середню рентабельність на даному сегменті інноваційного ринку. Для компенсації підвищених витрат підприємств — розробників інноваційного продукту держава бере на себе функцію інтерналізації позитивних екстерналій інноваційної діяльності, або переведення зовнішніх ефектів у внутрішні.

У світовій практиці державного стимулювання інноваційної діяльності використовуються дві форми інтерналізації — пільгове оподаткування і пряме державне фінансування витрат на наукові й науково-технічні роботи (ННТР). Останнє використовують тоді, коли нові знання, здобуті в процесі інноваційної діяльності, мають багатогалузевий спектр застосування. Наприклад, уряд США неодноразово виділяв кошти корпораціям “Інтел”, “Боїнг”, “Тексас Інструментс” у формі як держзамовлення, так і компенсації підвищених витрат на ННТР. Проте це досить обмежений перелік компаній — світових лідерів. Більш широко пільгове оподаткування реалізується методами підвищених норм списання витрат на проведення ННТР та інвестиційного податкового кредитування. Слід зауважити, що ці методи пільгового оподаткування не мають дискримінаційного характеру, оскільки будь-яких адресних обмежень щодо їх застосування не встановлюють.

<sup>5</sup> *Бажал Ю.М.* Економічна теорія технологічних змін. — К.: Заповіт, 1996. — С. 193; *Жилінська О.І., Чеберкус Д.В.* Пільгове оподаткування витрат на дослідження й розробки: теоретичні та практичні аспекти // *Фінанси України.* — 2007. — № 12. — С. 62.

Узагальнення світового досвіду податкового стимулювання інноваційної діяльності дає змогу виділити такі види пільг:

- списання витрат на проведення ННТР, що зменшує базу для розрахунку податку;
- інвестиційний податковий кредит;
- зниження податкових ставок для суб'єктів інноваційної діяльності;
- встановлення неоподаткованого мінімуму об'єкта оподаткування;
- звільнення від сплати окремих податків для венчурних фірм;
- вирахування з визначеної суми податку тощо.

Для кожної країни характерна специфічна система податкового стимулювання, яка визначається виходячи з економічних умов, особливостей національної інноваційної системи, стратегії інноваційного розвитку, традицій і політичних цілей. Проте найпоширенішими є три перших види пільг. Практично в усіх розвинутих країнах інноваційні підприємства можуть зменшити свою податкову базу на суму кваліфікованих витрат (тобто таких, що відповідають встановленим державою вимогам), а у переважній більшості країн ОЕСР — навіть на величину, що перевищує ці витрати.

Дані ОЕСР свідчать, що дедалі більше країн застосовують податкове стимулювання інноваційної діяльності. Так, у 2006 році 20 країн, що є членами ОЕСР, надавали податкові пільги підприємствам, які проводили ННТР, тоді як у 1995-му їх було лише 12 (у 2004-му — 18). За оцінками фахівців ОЕСР, у майбутньому кількість країн, що надаватимуть податкові пільги для інноваційної діяльності, значно збільшиться, одночасно зростатимуть і розміри пільг<sup>6</sup>. Про різноманітність підходів до податкового стимулювання інноваційної діяльності в країнах ОЕСР говорять дані таблиці.

**Таблиця. Податкові пільги у країнах ОЕСР, що застосовують податкове стимулювання інноваційної діяльності**

Основні види пільг, частка яких у податковому стимулюванні є найбільшою	Країни, в яких застосовуються пільги		
	об'ємні*	прирістні**	комбіновані
Податкові списання, що зменшують базу для розрахунку податку на прибуток. Податкові кредити, що зменшують розрахунковий податок на прибуток	Чехія Канада Великобританія Фінляндія Південна Корея Нідерланди Італія Туреччина Данія	Франція Японія США Норвегія Мексика	Іспанія Португалія Угорщина Австралія Австрія Польща

*Джерело:* Warda J. Tax Treatment of Business Investment in Intellectual Assets: An International Comparison. — OECD // STI Working Paper. — 2006. — 4. — <http://www.oecd.org>.

\* Об'ємні пільги встановлюються до всієї суми витрат на ННТР за поточний податковий період.

\*\* Прирістні пільги встановлюються до приросту таких витрат порівняно з їх середньою сумою у встановленому попередньому періоді.

<sup>6</sup> OECD Science, Technology and Industry Scoreboard, 2007.— P. 3. — <http://www.oecd.org>.

Слід зазначити, що встановлення об'ємних пільг характерне для країн, державна інноваційна політика яких спрямована в першу чергу на зростання кількості інноваційно активних підприємств, зокрема, за рахунок залучення малого бізнесу. Лідерами у запровадженні прирістних пільг є Японія і США. У національних інноваційних системах цих країн порівняно з іншими значною є частка великих корпорацій, для яких характерний певний рівень інноваційних витрат. Відповідно, і державна інноваційна політика там спрямована на податкове стимулювання розвитку інноваційної діяльності з допомогою застосування прирістних пільг. Проте це не виключає використання інших методів податкового стимулювання малого бізнесу, зокрема, звільнення від сплати окремих податків для венчурних фірм у США.

Для зіставного аналізу рівня податкового стимулювання інноваційної діяльності в ОЕСР використовується показник граничного навантаження на одиницю витрат на ННТР (*Marginal Effective Tax Rate on investment in R&D assets* — METR). Він показує величину зростання податкового навантаження інноваційно активного підприємства при збільшенні обсягів інвестицій в інноваційну діяльність на одну умовну одиницю. Розрахункове значення цього показника у 2006 році для країн — членів ОЕСР, що застосовують податкове стимулювання інноваційної діяльності, наведено на рисунку. Чим менше величина граничного податкового навантаження (на рис. — від'ємне значення), тим сприятливішим є режим оподаткування.

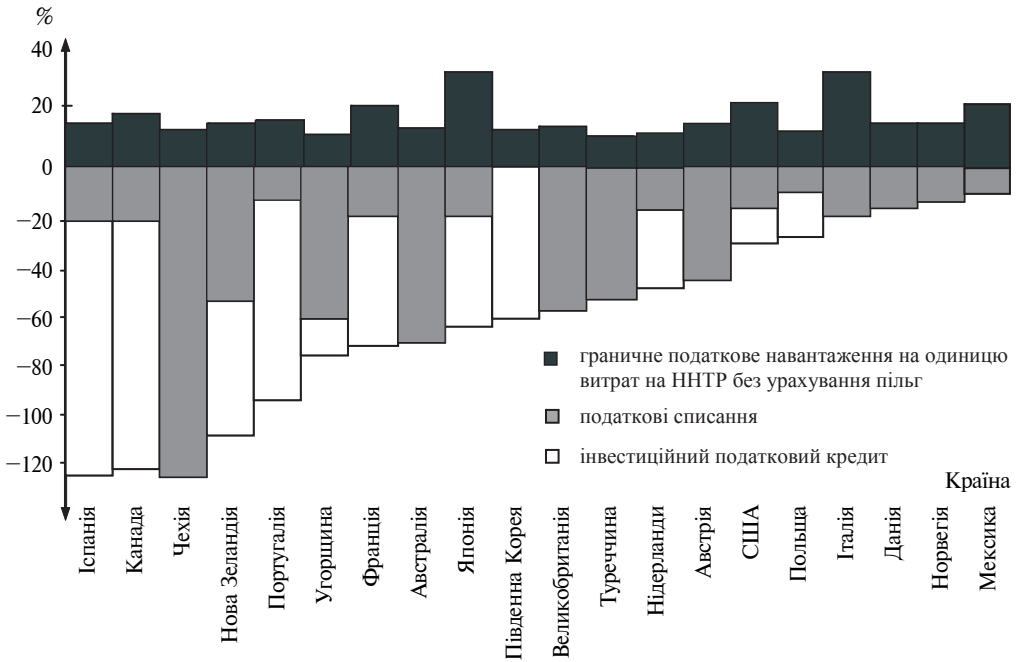
Найменшу величину показника METR демонструють Іспанія, Канада, Чехія, Нова Зеландія, Португалія, Угорщина, Франція, Австралія, Японія. Слід також зазначити, що в багатьох країнах існує диференціація пільгового оподаткування ННТР за розмірами підприємств. Для малих інноваційних підприємств порівняно з великими більші податкові пільги встановлено в Італії, Канаді, Японії, Нідерландах і Данії<sup>7</sup>.

Наприклад, у податковому законодавстві Іспанії, що стимулює інноваційну діяльність, передбачається комбінація об'ємних і прирістних пільг. У 2006 році інноваційним підприємствам дозволялося списувати на собівартість 100 % витрат на ННТР. Також вони можуть претендувати на податковий кредит у розмірі 30 % від обсягу витрат на ННТР у поточному податковому році та 50 % від перевищення середніх витрат за останні два роки. Крім того, додаткові пільги в інноваційній сфері запроваджено і на регіональному рівні.

У Канаді податкове стимулювання інноваційної діяльності передбачає, разом із 100-відсотковим віднесенням на собівартість кваліфікованих витрат<sup>8</sup> на ННТР,

<sup>7</sup> Warda J. Зазнач. праця.; Lester J., Patry A., Adea D. An International Comparison of Marginal Effective Tax Rates on Investment in R&D by Large Firms, 2007. — <http://www.cra-arc.gc.ca>.

<sup>8</sup> Канадська агенція державних зборів дозволяє підприємствам включати до кваліфікованих витрат на дослідження і розробки витрати на фундаментальні й прикладні дослідження та експериментальні розробки, у тому числі капітальні витрати на зазначені цілі у звітному періоді, зокрема платежі за основні засоби, що придбані на умовах лізингу, а також деякі види науково-технічних послуг, що пов'язані з виконанням цих робіт.



Джерела: OECD Science, Technology and Industry Scoreboard, 2007. — <http://www.oecd.org>; Warda J. Tax Treatment of Business Investment in Intellectual Assets: An International Comparison. — OECD // STI Working Paper. — 2006. — 4; Lester J., Patry A., Adea D. An International Comparison of Marginal Effective Tax Rates on Investment in R&D by Large Firms, 2007. — <http://www.cra-arc.gc.ca>.

**Рис. Граничне податкове навантаження на одиницю витрат на ННТР у країнах ОЕСР, що застосовують податкове стимулювання інноваційної діяльності**

надання інвестиційного податкового кредиту щодо сплати податку на прибуток шляхом зменшення оподаткованого прибутку на 20–35 % витрат на ННТР. На практиці це означає зниження суми податку на прибуток на 100–120 %. Не використана у поточному році сума інвестиційного податкового кредиту може бути перенесена на податкові зобов'язання протягом наступних 20 років або попередніх трьох років з метою зменшення податку на прибуток у цих періодах. Для стимулювання розвитку малого інноваційного підприємництва (з обсягом витрат на ННТР до 2 млн канадських дол. на рік) дозволяється компенсувати невикористаний податковий кредит коштами.

У Франції з метою податкового стимулювання інноваційної діяльності в приватному секторі використовуються дві схеми. Перша розрахована на нові компанії, що працюють у сфері високих технологій, витрати яких на ННТР перевищують 15 % їх валового доходу, — їх звільняють від сплати податку на прибуток протягом перших трьох років. Друга схема стимулює інноваційних підприємців, які здійснюють інвестиції у нові інноваційні проекти.

В Австралії починаючи з 2002 року компанії мають право відносити на собівартість 125 % витрат на проведення ННТР і, за умови перевищення у звітному періоді середнього рівня цих витрат за три попередні роки, претендувати на їх податкові списання у розмірі 50 %.

Великобританія, яка тривалий час утримувалася від використання податкових пільг в інноваційній сфері, у 2000 році запровадила підвищену норму списання витрат на ННТР у розмірі 150 % для малого і середнього бізнесу, а з 2002-го — у розмірі 125 % для великих підприємств, що працюють із прибутком.

Значний інтерес викликає досвід США, де застосовують інвестиційний податковий кредит, що розраховується за прирістним методом. Ця пільга була запроваджена у 1981 році на п'ять років, і надалі термін її дії неодноразово подовжувався. Вона ефективно спрацьовувала й до теперішнього часу. Величина цієї пільги (зменшення розрахованої за базовою ставкою суми податку на прибуток) становить 20 % приросту кваліфікованих витрат на проведення ННТР порівняно з середніми витратами за чотири попередні роки.

Розглядаючи механізм податкового стимулювання в країнах — членах ОЕСР і механізм надання пільг суб'єктам інноваційної діяльності, який свого часу був визначений в українському законодавстві, неважко побачити декілька принципових відмінностей. По-перше, у промислово розвинутих країнах підприємство отримує право скористатися податковими пільгами після здійснення витрат на ННТР, а у нас Законом України “Про інноваційну діяльність” передбачалося надання права на отримання пільг тим підприємствам, які мають свідоцтво про державну реєстрацію інноваційного проекту, в розмірі 50 % ПДВ і 50 % податку на прибуток. На перший погляд, це навіть більш прогресивний механізм податкового стимулювання, адже мова йде про надання податкових пільг залежно від кінцевих результатів інноваційної діяльності. Проте визначити в бухгалтерському і податковому обліку величину ПДВ і розмір прибутку від реалізації саме інноваційного проекту надзвичайно важко. Крім того, певна величина ПДВ і розміру прибутку не обов'язково є результатом реалізації інноваційного проекту. На них можуть впливати ринкові фактори: кон'юнктура ринку, ціни на ресурси тощо. Таким чином, критерій кваліфікованих витрат на ННТР не був задіяний. По-друге, у зарубіжних країнах значного поширення набули прирістні пільги, що стимулюють підприємства до розвитку інноваційної діяльності. По-третє, величина податкових пільг, які надаються в промислово розвинутих країнах, є суттєвою для суб'єктів інноваційної діяльності, що, за умови контролю з боку фіскальних органів над формуванням валових витрат підприємств, робить розвиток інноваційної діяльності економічно вигідним. По-четверте, за кордоном існує система контролю за цільовим використанням коштів інвестиційного податкового кредиту.

Для запровадження в Україні податкового стимулювання інноваційної діяльності, з огляду на світовий досвід у цій сфері, спочатку треба ввести чіткі правила формування валових витрат і налагодити ефективну систему боротьби з “мінімізацією”



підприємствами прибутку, що підлягає оподаткуванню. Про значний масштаб “мінімізації” прибутку свідчать дані Державної податкової адміністрації України. Так, за результатами 2006 року в Україні близько 4,5 тис. підприємств, які мали скоригований валовий дохід понад 50 млн грн, сплачували податок на прибуток у розмірі, що не перевищував 1 % від скоригованого валового доходу<sup>9</sup>. У цьому контексті запровадження чітких правил формування валових витрат, які дозволять запобігти реалізації різних схем уникнення від сплати податків, значно підвищило б ефективність податкового стимулювання інноваційної діяльності.

Необхідною умовою втілення податкового стимулювання інноваційної діяльності є також розробка і затвердження наказом Міністерства фінансів України положення (стандарту) бухгалтерського обліку “витрати на наукові дослідження, дослідно-конструкторські розробки та експериментальні роботи”. У цьому положенні має бути визначений перелік кваліфікованих витрат, що враховуються при обчисленні суми податкового списання та інвестиційного податкового кредиту, встановлений порядок їх обліку та розкриття інформації.

Теоретичне обґрунтування запровадження податкового стимулювання інноваційної діяльності полягає в об’єктивній потребі в інтерналізації позитивних екстерналій інноваційної діяльності шляхом підвищення нормативів списання витрат на ННТР підприємств — розробників інноваційного продукту. Запропонований механізм податкового стимулювання інноваційної діяльності не має дискримінаційного характеру і відповідає всім вимогам СОТ та ЄС. Важливою умовою його запровадження є: розробка нормативно-правового забезпечення кваліфікування витрат на проведення ННТР, що підлягатимуть списанню на собівартість; налагодження системи податкового контролю за інноваційними підприємствами, які користуватимуться цією пільгою; опрацювання оптимальних розмірів і періоду надання податкового кредиту.

---

<sup>9</sup> Сбившийся прицел // Бизнес. — 2007. — № 45. — С. 70—72.