

**ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ НДДКР В УКРАЇНІ:  
ДОСВІД ІННОВАЦІЙНО РОЗВИНУТИХ КРАЇН**

Вибір Україною стратегічного курсу економічного розвитку держави шляхом інтеграції у Європейське Співтовариство, що визначено у посланні "Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 році" [1, с. 228], визначає впровадження змін, спрямованих на формування сприятливих умов інноваційного середовища для вітчизняних й іноземних підприємств, які здійснюють діяльність на території країни. Відомо, що державна політика держав-членів ЄС спрямована на стимулювання сприятливого інвестиційного клімату у сфері інноваційної діяльності суб'єктів господарювання. За даними Європейського комітету статистики [2], у 2014 р. видатки на дослідження та розробки у країнах ЄС зросли в середньому до 283 млрд євро. У 2013 р. вони склали 2,03% ВВП та у 2014 р. збільшилися на 15% порівняно з 2004 р. Найбільшими такі видатки були у Фінляндії (3,17% ВВП), Швеції (3,16% ВВП) та Данії (3,05% ВВП), а найменшими – в Румунії (0,38% ВВП), Латвії (0,69% ВВП) та Сербії (0,77% ВВП). В Україні питома вага видатків на інноваційну діяльність у загальному обсязі ВВП скорочується: якщо в 2004 р. вона складала 1,3%, то в 2014 р. зменшилася майже в 2,7 раза та складала 0,49% [3]. Ураховуючи те, що в умовах фінансової та політичної кризи в Україні загальний обсяг ВВП у порівняльних цінах постійно скорочується, зниження питомої ваги інноваційних витрат у ВВП свідчить про недостатнє забезпечення розвитку інноваційної складової економіки України.

Проблемам стимулювання інноваційного розвитку економіки України присвячено низку наукових праць, серед яких важливе місце посідають сучасні дослідження під керівництвом В. Гейця [4], де обґрунтовано необхідність зміни засад економічного розвитку в Україні та створення умов для активного використання можливостей вітчизняного науково-технічного й інноваційного потенціалів; М. Дибі і Т. Майорової [5], які визначають напрями підвищення ролі інвестиційної політики держави у стимулюванні економічного розвитку країни, формуванні інвестиційних ресурсів суб'єктів господарювання; С. Ілляшенка [6], де розкриваються проблеми державної політики щодо забезпечення інноваційного розвитку промисловості; О. Амоші, А. Землянкіна та І. Підоричевої [23; 31] щодо визначення поточного стану й основних проблем інноваційної діяльності у промислових регіонах України, а також щодо обґрунтування доцільності збільшення якості діючої системи державного управління інноваціями на національному та регіональному рівнях з метою прискорення структурних реформ на основі розвитку комунікаційних взаємозв'язків органів влади з наукою, бізнесом та суспільством.

Зарубіжні автори при дослідженні інноваційного розвитку економіки приділяють увагу державним інструментам стимулювання наукових досліджень і розробок у країні. Так, наприклад, J. Fichtner і A. Michel [7] аналізують особливос-

© Ю.О. Мазур, 2016

ті використання інвестиційного податкового кредиту на проведення наукових досліджень та розробок у США з метою обґрунтування його економічної ефективності. Автори дійшли висновку, що основними вимогами щодо забезпечення ефективності використання такого стимулу мають бути такі: по-перше, незмінність умов надання інвестиційного податкового кредиту, що дозволяє підприємствам мати впевненість при плануванні майбутніх інвестицій; по-друге, заборона на законодавчому рівні внесення поправок щодо повернення податкового кредиту; по-третє, визначення кваліфікованих витрат (з метою оподаткування) мають бути розширені та максимально спрощені.

У дослідженні А. Рао [8] викладено аналіз попередніх праць щодо оцінки еластичності інвестицій у наукові дослідження та розробки від фіскальних стимулів у США, Канаді та Австралії; виявлено переваги та недоліки надання податкового кредиту; визначено доцільність його надання нарівні з іншими державними стимулами (наприклад, урядовими грантами, розширеним захистом прав інтелектуальної власності тощо) тим підприємствам, які інвестують кошти у розробку нових біотехнологій загальносвітового значення.

Аналіз впливу інвестиційного податкового кредиту на величину кваліфікованих витрат підприємства в умовах реформування податкового законодавства через зміну ставки такого кредиту протягом 2000-2003 рр. у Японії виконано у роботі Н. Kasahara, К. Shimotsu та М. Suzuki [9]. За податковою реформою 2003 р. японським урядом запроваджено загальну систему податкового кредитування, відповідно до якої сукупний податковий кредит став значно більшим, ніж був при прирісній системі до 2002 р. включно. Проведені авторами дослідження показали, що сукупні витрати на наукові дослідження та розробки в

2003 р. були б нижчими на 3,0-3,4% за відсутності реформування механізму надання податкового кредиту, а також вони були б більшими на 3,1-3,9% за умови не обмеження суми податкових кредитів.

В Україні дослідження податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки базується, з одного боку, на оцінці методів податкового регулювання діяльності суб'єктів господарювання – через оцінку впливу податкових стимулів на ефективність розвитку економіки України [10; 11]; з іншого – на аналізі зарубіжного досвіду щодо інноваційного розвитку економіки за допомогою відповідних податкових інструментів: у дослідженнях [12; 13] висвітлюються особливості інноваційного розвитку в розвинутих країнах світу та країнах з емерджентною економікою, а також аналізуються напрями податкового стимулювання наукових досліджень та розробок у них. І. Алексеев та Р. Желізняк [14] узагальнюють досвід розвинутих країн, які застосовують податкові стимули інноваційної діяльності підприємств, і визначають, що найбільш розповсюдженими їх видами є податковий кредит і спеціальні вирахування; авторами дослідження [15, с. 159] на основі аналізу зарубіжного досвіду обґрунтовуються напрями вдосконалення бюджетного та податкового стимулювання інновацій в Україні.

У цілому зарубіжні підходи спрямовані на вирішення проблеми підвищення ефективності податкових стимулів інноваційного розвитку економіки відповідної держави, а вітчизняні – на пошук оптимального механізму податкового стимулювання підприємств в умовах обмеженості фінансових ресурсів й інституційних перетворень в Україні. На відміну від здійснених досліджень, пропонується підхід, який, базуючись на аналізі актуальних трендів у податковому законодавстві та податковій політиці різних груп країн світу (розвинених і тих,

що розвиваються) у посткризовий період, передбачає обґрунтування напрямів податкового стимулювання НДДКР в Україні з урахуванням новітніх тенденцій розвитку її економіки та інститутів.

*Метою* статті є виявлення перспектив й обґрунтування механізмів податкового стимулювання НДДКР в Україні в умовах подолання наслідків економічної кризи з урахуванням особливостей сучасного етапу реформування господарського законодавства, специфіки сформованого інституційного середовища і стратегічних напрямів розвитку економіки держави.

Прийняті протягом останнього часу зміни в податковому законодавстві України спрямовані на забезпечення податковими надходженнями бюджетів усіх рівнів. Надаючи податкові пільги, Податковим кодексом України (ПКУ) обмежено введення податкових стимулів, спрямованих на розвиток інноваційної діяльності суб'єктів господарювання. Згідно зі змінами, внесеними до ПКУ, з початку 2015 р. виключені статті про податкове стимулювання впровадження підприємствами енергоефективних технологій, а також про надання тимчасових пільг з податку на прибуток, отриманий від таких напрямів діяльності:

виробництво біопалива;

виробництво електричної і теплової енергії та/або виробництво теплової енергії з використанням біологічних видів палива;

виробництво техніки, обладнання для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, які споживають біологічні види палива.

У сучасних умовах ПКУ не передбачено скорочення податкових зобов'язань платників податків у результаті здійснення ними інноваційної діяльності. Винятком є діяльність підприємств, яку

визначено у ст. 142 ПКУ, що не має безпосереднього відношення до інновацій [17, ст. 142], а також у п. 2 ст. 4 Закону України "Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць" [16, ст. 4] як ту, що належить до пріоритетних галузей економіки України та відповідає вимогам до загальної кошторисної вартості (3 млн євро – для суб'єктів великого підприємництва, 1 млн євро – для суб'єктів середнього підприємництва, 500 тис. євро – для суб'єктів малого підприємництва) та кількості створених нових робочих місць для працівників виробництва.

На практиці податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні розкривається через звільнення від оподаткування основними бюджетоутворюючими податками законодавчо встановлених видів господарської діяльності в умовах дії таких чинників:

неузгодженість та фрагментарність державної політики у сфері НДДКР;

недостатнє фінансування державних програм у сфері НДДКР, наукової і науково-технічної діяльності в Україні;

відсутність організаційної та фінансової підтримки інноваційних підприємств;

відсутність ефективної системи контролю за інноваційною діяльністю підприємств й обґрунтованого механізму коригування інноваційної політики.

Сучасна практика інноваційного розвитку багатьох держав світу як з розвиненою, так і з економікою, що розвивається, передбачає значне зростання інвестицій у НДДКР. Державні органи влади у європейських країнах, країнах Азії, Південної Америки та США визнають важливість інвестування в інноваційні складові розвитку вітчизняної економіки. Одним із найбільш гнучких інструментів державної політики у сфері інновацій виступають податкові стимули НДДКР.



Вибір податкових стимулів НДДКР залежить від макроекономічних чинників, таких як рівень інноваційного розвитку та значних ринкових провалів у сфері НДДКР, структура промисловості та розмір підприємств, особливості оподаткування прибутку підприємств. Наприклад, Швеція та Фінляндія не надають субсидії та не застосовують пільгове оподаткування інноваційної діяльності, але мають високий рівень приватних витрат на НДДКР. Інші країни (наприклад, Нова Зеландія) віддають більшу перевагу субсидіям, ніж податкам, щоб реалізувати цілі НДДКР та запобігти загрозам нейтральності податкової системи. Великобританія, США та Франція використовують комбінацію субсидій та податкових стимулів для стимулювання приватних інвестицій у НДДКР.

Залежні від інституційних особливостей розвитку економіки відповідної держави, податкові стимули НДДКР є ефективним інструментом для сприяння запровадженню НДДКР у приватному секторі. Це пов'язано з тим, що вони можуть збільшувати приватні витрати на дослідження до кількості, еквівалентної в середньому витратам податкових доходів. Однак ефективність податкових стимулів НДДКР визначається дизайном заходів щодо цілей податкової політики. Основними характеристиками дизайну податкового стимулювання НДДКР є такі:

1) адміністрування – визначеність у податковій підтримці НДДКР дозволяє забезпечити довготермінове планування діяльності підприємства;

2) форма податкового стимулу – податкові знижки та податкові кредити на НДДКР спрямовані на отримання різного ефекту для великих та малих підприємств, а також на прийняття рішення щодо НДДКР;

3) форма витрат (об'ємні або пріоритетні НДДКР) – використання податкових стимулів за об'ємними витратами на НДДКР або за витратами, які зростають у поточному періоді порівняно з попереднім, має різні адміністративні та фінансові наслідки;

4) цільовий характер – об'єктами надання податкових стимулів НДДКР є інноваційні розробки малих підприємств, сумісні державно-приватні дослідження тощо;

5) напрям НДДКР – податкові стимули можуть бути спрямовані на фундаментальні дослідження або прикладні НДДКР залежно від часового періоду проведення досліджень;

6) положення щодо ухилення від сплати податків – запровадження спеціальних положень запобігає ухиленню підприємств від сплати податків у разі бажання отримати податкові стимули для необґрунтованих НДДКР;

7) вимоги для іноземних підприємств – податкові правила у сфері стимулювання НДДКР впливають на інвестиційно-інноваційну привабливість країни у сфері проведення міжнародних досліджень.

Аналіз досвіду використання податкових стимулів НДДКР в інноваційно розвинутих країнах світу [7; 9; 18] дозволяє виділити ряд адміністративних рекомендацій щодо запровадження податкових стимулів НДДКР. Серед них особливе значення мають чіткість, логічність і передбачуваність у наданні державою податкових стимулів НДДКР для підприємств, які приймають рішення щодо реалізації інноваційних розробок. Необхідно чітко визначити, що НДДКР має право на податковий стимул. Визначеність підприємства щодо надання податкового стимулу НДДКР дозволяє йому планувати господарську діяльність протягом відповідного періоду. Якщо такий період

часу є тривалим, то ефективність податкового стимулювання НДДКР збільшується. Надмірно складні схеми адміністрування податкового стимулювання НДДКР або такі, що часто змінюються, є стримуючим чинником інвестицій у НДДКР.

При впровадженні податкових кредитів (знижок) у сфері НДДКР необхідно враховувати витрати на дотримання вимог надання податкового кредиту, які можуть бути особливо обтяжливим для невеликих підприємств. Так, дослідження, проведені для Канади, показали, що витрати на дотримання таких вимог склали 15% від вартості податкового кредиту на НДДКР для малих підприємств порівняно з 5,5% для великих підприємств [18, с. XIV-XV].

У світовій практиці поширеним є використання податкових стимулів НДДКР, які спряють збільшенню кваліфікованих витрат підприємств на проведення НДДКР. Економічними категоріями, на які може поширюватися вплив податкових стимулів, можуть бути такі:

витрати на НДДКР – база стимулювання включає різноманітні витрати, які в деяких країнах можуть бути обмежені кваліфікованими витратами на придбання машин й обладнання, а в деяких – витратами, які здійснюються у країні;

заробітна плата у сфері НДДКР – базою стимулювання є фонд заробітної плати підприємства, працівники якого зайняті у сфері НДДКР;

витрати інтелектуальної власності: за базу стимулювання приймаються витрати на придбання патентів, інвестиції в нематеріальні активи чи придбання нових технологій;

витрати на НДДКР та інтелектуальної власності – база стимулювання включає як витрати на НДДКР, так і витрати інтелектуальної власності;

дискреційна база – деякі країни використовують нижчі ставки податку на

прибуток підприємств, які здійснюють інноваційну діяльність;

прибуток інтелектуальної власності – базою стимулювання є прибуток, отриманий від комерціалізації продуктів, захищених правом інтелектуальної власності.

Визначення кваліфікованих витрат залежить від країни, в якій використовуються податкові стимули НДДКР. Деякі країни за їх допомогою стимулюють видатки, спрямовані на розвиток фундаментальних досліджень [7, с. 19, 26; 20, с. 408-409]. Ураховуючи ті обставини, що використання податкового стимулювання видатків на НДДКР на етапі проведення фундаментальних досліджень пов'язане з високим ступенем ризику і таке стимулювання можуть дозволити лише розвинені держави зі сталою економікою, найбільш поширеним у країнах є податкове стимулювання витрат, пов'язаних з упровадженням прикладних досліджень, що супроводжується меншим ризиком та від чого користь для економіки є більш явною.

У деяких країнах вважається, що податкові стимули НДДКР мають надаватися протягом усього періоду розробки й упровадження інноваційного продукту в господарську діяльність підприємства. Наприклад, до кваліфікованих витрат на проведення НДДКР в аерокосмічній промисловості Великобританії [25, с. 14] відносять заходи, пов'язані з вивченням, дослідженням, розробкою продуктів, технологій, прототипів, зразків, призначених для підтримки або розширення знання (або технології базового рівня), тестуванням і сертифікацією щодо подальшого виробництва.

Найбільш поширеними формами податкових стимулів НДДКР, які позначаються на величині кваліфікованих витрат, є такі:

податкові кредити – через скорочення податкового зобов'язання підпри-



ємств. Вони можуть застосовуватися до податку на прибуток підприємства (корпоративного податку) або податку на дохід фізичних осіб, зайнятих у сфері НДДКР;

податкові знижки – через вирахування коштів на НДДКР із сукупного доходу підприємства з метою досягнення оподаткованого доходу;

податкова амортизація – через відстрочку зі сплати податку на прибуток підприємств. Вона дозволяє знижувати вартість придбаних основних засобів за вищими ставками в перші роки використання активу, що зменшує загальний оподатковуваний прибуток у відповідні періоди часу.

У загальному розумінні з позицій підприємства вибір податкового кредиту або знижки у сфері НДДКР залежить від ефективною граничної ставки податку на прибуток підприємств. Зазвичай великим підприємствам можуть надаватися як податкові кредити, так і податкові знижки на НДДКР, які є нижчими за їх сукупні податкові зобов'язання. Невеликі підприємства, які не мають значних податкових зобов'язань, можуть отримати більше користі від податкових знижок, які нижчі їх оподаткованого прибутку.

Однак деякі країни (наприклад, Великобританія [24, с. 8], Канада [18; 24, с. 46]) мають можливість надавати невеликим підприємствам податкові кредити у сфері НДДКР. Податкові знижки на НДДКР виступають видом супер-знижки, яка непрямо зараховується до кваліфікованих видатків. Тому для деяких підприємств податкові кредити на НДДКР є більш ефективними при прийнятті рішення щодо НДДКР, ніж податкові знижки, у зв'язку з тим, що податковий кредит відразу відноситься до фінансового кошторису підприємства. Кредити, таким чином, є більш відчутними з позицій забезпечення кваліфікованих витрат підприємства та більш підходящими до захоплення інвестицій у НДДКР. Тому ра-

зом зі знижками вони є дієвим інструментом стимулювання інноваційної діяльності підприємств.

Вибір об'ємної або прирісної схеми витрат на НДДКР залежить від оцінки кожною країною їх переваг і недоліків. Об'ємна схема витрат є найпростішою як для підприємств, так і для держави. Великі підприємства, які проводять значну кількість НДДКР, віддають перевагу об'ємній схемі витрат на НДДКР. Вони вважають, що прирісні схеми не враховують циклічну природу досліджень, які здійснюють суб'єкти господарювання, та виробничі цикли, а також те, що в таких умовах підприємства не можуть зберігати кошти на зростання виробництва у їх фінансовому кошторисі на НДДКР. Прирісні схеми можуть руйнувати здатність великих підприємств отримувати користь від податкових стимулів в умовах довгострокового інноваційного планування, а також скорочувати значну частину джерел фінансування НДДКР. У той же час об'ємні схеми податкового стимулювання НДДКР є достатньо затратними для уряду, але можуть сприяти зростанню прибутку великих підприємств для його спрямування як інвестицій на НДДКР. А більш складні за дизайном та адмініструванням прирісні податкові схеми можуть бути кращими для нових досліджень та малих підприємств.

У цілому прирісні податкові схеми можуть бути більш ефективними в умовах співвідношення вартості НДДКР та його якості за умови, що визначено базовий період податкового стимулювання НДДКР для уникнення хибного податкового стимулювання підприємств. Такі схеми можуть призвести до викривлень у поведінці підприємств з метою забезпечення максимального доступу до податкових кредитів. Це може бути частково подолано за рахунок використання фіксованих або максимальних кваліфікованих видатків на НДДКР як бази для податкового стимулювання

НДДКР. Податкові кредити на основі таких схем мають достатній стимулюючий ефект для підприємств, щоб збільшувати їх кваліфіковані витрати на проведення НДДКР.

Цільовий характер податкових стимулів на НДДКР проявляється в такому. Відомо, що вони є доступними для підприємств, різних за розміром, видами економічної діяльності та напрямом проведення наукових досліджень, які можуть бути фундаментальними чи прикладними, виконуватися самостійно або спільно з державними науково-дослідними установами. Ураховуючи це, багато податкових стимулів на НДДКР затребувані великими підприємствами, які здійснюють більшу частку інноваційних досліджень. Податкові заходи, спрямовані на малі підприємства, зазвичай не мають значного впливу на сукупні інвестиційні витрати, але можуть стимулювати граничні інноваційні витрати. Так, податкове стимулювання інноваційної діяльності невеликих підприємств допомагає їм у період створення та на початку розвитку інноваційної діяльності, тому що на перших етапах вони не можуть бути достатньо прибутковими, щоб скористатися перевагами податкових стимулів. Також усе більш популярним об'єктом для надання податкових стимулів у сфері НДДКР стає проведення наукових досліджень за контрактом або спільно з державними науково-дослідними інститутами й університетами. Таким чином, податкове стимулювання НДДКР має цільову спрямованість та орієнтоване на: підприємства певних видів економічної діяльності; новостворені підприємства, які є більш інноваційними та менш прибутковими, ніж інші підприємства; стратегічно важливі напрями наукових досліджень (наприклад, інформаційно-комунікаційні технології, біотехнології тощо).

Підходи до інноваційного розвитку економіки в кожній державі різні. Так, у США здійснюється фінансування зако-

нодавчо закріплених напрямів фундаментальних досліджень, але в умовах вільної конкуренції приймається рішення, які технології розширювати в більших масштабах. У Китаї, де витрати на НДДКР досягли рівня 2,2% від ВВП у 2015 р., значна частка інвестицій спрямовується в нові види економічної діяльності (наприклад, масштабне розміщення підприємств, що використовують екологічно чисту енергію або провідні гідротехнології) порівняно з фінансуванням фундаментальних і прикладних наукових досліджень і розробок. Але при різних підходах до інноваційного розвитку економік багато держав широко використовують відповідний інструментарій стимулювання інвестицій та інновацій у НДДКР. У даний час у ЄС тільки Німеччина та Естонія не застосовують інструменти, спрямовані безпосередньо на податкове стимулювання інновацій.

Використання податкових стимулів на НДДКР може супроводжуватися ухиленням від сплати податків підприємствами у випадку, коли некваліфіковані витрати заявляються підприємством-платником податків як ті, що потребують податкового стимулювання шляхом надання податкового інвестиційного кредиту тощо. Німеччина є однією з країн ОЕСР, яка в середині 1990-х років скасувала надання податкового кредиту на НДДКР через проблеми, пов'язані з його зловживанням [24, с. 17].

Деякими країнами прийнято положення, спрямовані проти штучного роздроблення підприємства на окремі суб'єкти господарювання, мета якого полягає у тому, щоб скористатись спеціальними податковими знижками для невеликих підприємств. Такі країни, як Австралія [24, с. 1; 26, с. 12], мають обов'язкові правила групування для підприємств, що претендують на податкове стимулювання їх інноваційної діяльності. Інші країни прийняли спеціальні положення або правила для відокремлення



прирісних витрат на НДДКР від звичайних річних витрат.

Загалом у країнах, які використовують податкове стимулювання інноваційного розвитку економіки, реалізуються законодавчо встановлені положення, щоб запобігти отриманню підприємствами податкових стимулів для необґрунтованих НДДКР й уникати або ухилятися, таким чином, від сплати податків.

Країни ОЕСР відрізняються за правилами щодо податкового стимулювання НДДКР іноземних підприємств. Для таких підприємств вимогами щодо надання права отримання податкових стимулів у сфері НДДКР є такі:

територіальність – НДДКР мають проводитися в країні, яка забезпечує надання відповідних податкових стимулів;

національний контент – серед співробітників підприємства, зайнятих у сфері НДДКР (наприклад, наукових співробітників), має бути певна кількість громадян країни, в якій здійснюється податкове стимулювання інноваційної діяльності;

експлуатація – результати НДДКР мають використовуватися на благо країни, що надала податкові стимули;

права інтелектуальної власності – право власності на продукт (товар, послугу), отриманий у результаті податкового стимулювання НДДКР, належить державі, що надала податкові стимули.

Такі держави, як Бразилія, Індія, Канада США та ін. [24, с. 52], підтримують положення про те, що інновації мають бути виконані в країні для того, щоб підприємство отримало право на податкові стимули у сфері НДДКР. Проте кваліфіковані витрати національних підприємств або їх іноземних дочірніх компаній на проведення науково-дослідних проєктів не мають права здійснюватися за межами країни (наприклад, витрати щодо виплати заробітної плати, оплати подорожей дослідників).

Інші країни розширюють податкові стимули для своїх підприємств, які займаються НДДКР в іноземних юрисдикціях. Так, наприклад, Австралія має такі положення щодо національного контенту та експлуатації інноваційного продукту як результату НДДКР: основні наукові співробітники повинні бути громадянами Австралії і вигоди, отримані від проведення НДДКР, мають бути застосовані в Австралії.

Проведений аналіз напрямів дизайну податкового стимулювання НДДКР в інноваційно розвинутих країнах свідчить, що, з одного боку, знижуючи собівартість НДДКР, податкові стимули сприяють підвищенню чистої приведеної вартості перспективних науково-дослідних проєктів; фіскальні заходи держави у сфері НДДКР визначають розподіл інвестицій за різними проєктами, підприємствами та секторами економіки, спряючи її інноваційному розвитку, з іншого – податкові стимули для НДДКР мають бути правильно спроектовані з метою зниження адміністративних витрат на їх використання.

При проектуванні механізму податкового стимулювання НДДКР необхідно зауважити, що Україна входить у групу держав із рівнем доходів нижче середнього (у 2014 р. обсяг ВВП склав 131,8 млрд дол. [30]). На відміну від країн із високим рівнем доходу (переважна більшість країн ЄС, Канада, США, Японія) і з рівнем доходу вище середнього (Бразилія, Китай, деякі країни ЄС та ін.), Україна має особливості, які негативно позначаються на умовах її інноваційного розвитку.

По-перше, це політична криза. Українська держава характеризується високим рівнем корумпованості органів влади та управління. За даними міжнародних експертів [31, с. 6; 32; 33], Україна посідає 130 місце серед 168 країн світу за індексом корумпованості у державному секторі економіки. У 2015 р. значення



даного індексу зросло порівняно з попередніми періодами. Як відзначається у "The Washington Times", корупція в Україні перешкоджає її виходу із фінансової кризи та соціально-економічному розвитку [33]. Крім цього, мають місце постійні зміни в державному апараті, відсутня законодавчо обґрунтована та виважена стратегія інноваційного розвитку пріоритетних видів економічної діяльності.

По-друге, економічна криза, яка проявляється через зниження ВВП країни (на 9,9% у 2015 р. порівняно з 2014 р.), зростання рівня інфляції (у 2015 р. спостерігалось найбільше зростання індексу інфляції, його величина склала 143,3%), зниження державного фінансування НДДКР (93,5 млн грн у 2015 р., що складає 0,0047% ВВП, порівняно з 349,8 млн грн у 2014 р.), низький рівень інноваційно орієнтованих підприємств (у 2015 р. інноваційною діяльністю займалося 17,3% загальної кількості промислових підприємств із середньою кількістю працівників від 50 чол.), зниження інвестиційної активності в багатьох сферах господарської діяльності (у 2015 р. в економіку України іноземних інвестицій вкладено на суму 3763,7 млн дол. США, що у 12,2 раза менше порівняно з 2014 р.).

По-третє, соціальна криза, яка знаходить відображення у зниженні чисельності населення (у січні-листопаді 2015 р. середня чисельність населення України скоротилася на 154,7 тис. чол. порівняно з аналогічним періодом 2014 р.), передусім, через міграційні процеси та військові дії, а також у зниженні рівня суспільного добробуту.

Тому досвід держав із високим рівнем доходів є корисним з точки зору використання податкових стимулів як ефективних інструментів промислової політики типу catch-up (Ірландія, Іспанія, Чехія та ін.), а також політики інноваційного та конкурентоспроможного типу (Великобританія, Канада, США, Франція, Японія) [27, с. 5], але явно недостатнім у

зв'язку з існуючими відмінностями між Україною та інноваційно розвинутими державами щодо передумов податкового стимулювання НДДКР. У даному контексті основними принципами запровадження механізму податкового стимулювання НДДКР в Україні мають бути простота і стабільність правил щодо використання податкових стимулів НДДКР, прозорість звітності про використання, а також жорсткий контроль за діяльністю органів державної влади та управління у зв'язку з високим рівнем їх корумпованості. Прикладом відносно простої схеми податкового стимулювання НДДКР можуть виступати країни BRICS, які є державами з емерджентною економікою, середнім або низьким рівнем доходів [28, с. 4; 29, с. 6] і характеризуються високим рівнем корумпованості й обмеженістю бюджетних коштів.

У Бразилії, Індії, Китаї та Південній Африці одним із напрямів податкового стимулювання НДДКР є використання податкових знижок, які базуються на кваліфікованих доходах (Китай) та кваліфікованих витратах (Бразилія, Індія та Південна Африка) [13, с. 52; 34, с. 12]. Тому, спираючись на досвід цих країн, впровадження в Україні податкового інвестиційного кредиту у сфері НДДКР у формі податкової знижки, що базується на кваліфікованих витратах і залежить від їх абсолютного обсягу, може бути початковою стадією дизайну вітчизняного податкового стимулювання НДДКР. Це пов'язано з тим, що така форма податкового стимулювання НДДКР є найбільш простою з позицій податкового адміністрування для використання та прозорою в умовах корумпованості державних органів влади й управління. Упровадження таких стимулів в умовах недостатності бюджетних коштів, повільних темпів оновлення основних фондів підприємств, низького рівня витрат на науково-технічну діяльність, невідповідності значної частини вітчизняної продукції світо-

вим стандартам тощо може сприятливо впливати на підвищення інноваційної активності промислових підприємств та економічне зростання в державі.

Податкові стимули НДДКР мають певні переваги перед прямими державними інструментами стимулювання НДДКР, які в умовах обмеженості бю-

джетних коштів не справляються із завданням сприяння інноваційному розвитку економіки (див. рисунок). У той же час податкові стимули НДДКР також мають недоліки, які доцільно враховувати при впровадженні податкового механізму стимулювання інноваційного розвитку економіки в Україні.



Рисунок. Порівняльний аналіз переваг та недоліків інструментів стимулювання НДДКР (складено за джерелами [19, с. 15; 20, с. 402])

Орієнтуючись у довгостроковій перспективі на європейську модель соціально-економічного розвитку [1, с. 228], необхідно враховувати, що підходи до використання податкових стимулів у сфері НДДКР відрізняються. Тому з позицій проведеного аналізу напрямів дизайну податкового стимулювання НДДКР, виявлених переваг та недоліків податкових стимулів НДДКР доцільним є впровадження механізму надання інвестиційного податкового кредиту в Україні (у вигляді знижки, яка базується на кваліфікованих витратах) з податку на прибуток підприємств, єдиного податку та податку на доходи фізичних осіб, зайнятих у сфері НДДКР.

Внесення до "Перехідних положень" ПКУ підрозділу "Інвестиційний податковий кредит у сфері НДДКР" забезпечить визначення механізму податкового стимулювання НДДКР в Україні. Зокрема, цей підрозділ може включати такі пункти:

1. "Визначення інвестиційного податкового кредиту у сфері НДДКР".

Інвестиційний податковий кредит у сфері НДДКР є інструментом цільового стимулювання інноваційної активності платників податку. Він дозволяє враховувати з суми податку частину витрат, які законодавством України мають бути визначені як кваліфіковані витрати на проведення НДДКР, скорочуючи тим самим суму сформованого податкового зобов'язання підприємства перед бюджетом.

2. "Особливості надання інвестиційного податкового кредиту".

Інвестиційний податковий кредит у сфері НДДКР має бути доступним підприємствам незалежно від їх розміру та надаватися на безповоротній основі протягом законодавчо встановленого періоду часу.

Головною вимогою надання інвестиційного податкового кредиту у сфері

НДДКР має бути здійснення підприємством систематичної діяльності, спрямованої на досягнення науково-технічного прогресу в умовах наукової або технологічної невизначеності. Інвестиційний податковий кредит у сфері НДДКР доцільно надавати підприємствам, які здійснюють діяльність на території України.

Інвестиційний податковий кредит може надаватися за податком на прибуток підприємств, податком на доходи фізичних осіб та єдиним податком. Зменшення робиться за кожним податком, за яким надається податковий кредит у сфері НДДКР.

Для обчислення бази інвестиційного податкового кредиту використовується сума кваліфікованих витрат на НДДКР. Кваліфіковані витрати на НДДКР – це поточні та капітальні витрати на придбання машин та обладнання за умови, що вони здійснені для інноваційної діяльності, спрямованої на отримання доходу. Такі витрати виникають у процесі створення нової або вдосконалення існуючої продукції (товарів, послуг), що виробляється.

Кваліфіковані витрати на НДДКР мають бути обґрунтовані та документально підтверджені, тобто вони мають бути, з одного боку, економічно виправданими і вираженими у грошовій формі, а з іншого – підтвердженими документально та оформленими відповідно до законодавства. Вони можуть бути здійснені платником податку самостійно або разом з іншими організаціями. Якщо такі витрати не привели до створення нових зразків чи технологій, то вони мають бути включені до складу витрат на загальних засадах.

Напрямами діяльності підприємств у сфері НДДКР для отримання інвестиційного податкового кредиту можуть бути такі:

проведення підприємством наукових досліджень і розробок з метою ство-

рення зразків нової продукції (товарів, послуг);

упровадження об'єктів інтелектуальної власності у сфері науки і техніки;

створення дослідних зразків, проведення дослідних випробувань, розробка та передача в експлуатацію нових зразків продукції (товарів, послуг);

патентно-ліцензійна діяльність;

виконання особливо важливого замовлення щодо соціально-економічного розвитку або надання особливо важливих послуг населенню.

Напрямами діяльності підприємств у сфері НДДКР, які не передбачають отримання інвестиційного податкового кредиту, мають бути такі:

дослідження у сфері соціально-гуманітарних наук та мистецтва;

проведення планового тестування та аналізу з метою якісного або кількісного контролю за виробництвом продукції (товарів, послуг);

зміни косметичного або стилістичного характеру у виробництві продукції (товарів, послуг) з метою підвищення її естетичної цінності;

оперативні дослідження в управлінні підприємством або виявленні його ефективності, які не відносяться до НДДКР;

заходи, пов'язані з ремонтом обладнання для комерційного виробництва продукції (товарів, послуг);

правова та адміністративна діяльність щодо ліцензування патентів;

діяльність, пов'язана з будівництвом, переміщенням, перестановкою або запуском об'єктів або обладнання, відмінних від об'єктів, або обладнання, яке використовуватиметься повністю і виключно з метою здійснення НДДКР;

дослідження, тестування та розвиток ринку, стимулювання збуту або опитування споживачів;

розвідувальні роботи, а також діяльність щодо буріння або виробництва з

видобутку корисних копалин, нафти або природного газу;

комерційна та фінансова діяльність з маркетингу або комерційного виробництва чи розповсюдження нової або вдосконаленої продукції (товару, послуги тощо);

адміністративні та загальні допоміжні послуги (наприклад, транспортування, зберігання, чищення, ремонт, технічне обслуговування і безпека), не пов'язані з діяльністю у сфері НДДКР.

Надання інвестиційного податкового кредиту у сфері НДДКР передбачає, що отримані результати НДДКР в умовах використання підприємством такого кредиту сприяють інноваційному розвитку економіки України та є її державною власністю.

3. "Термін надання інвестиційного податкового кредиту у сфері НДДКР".

Інвестиційний податковий кредит має застосовуватися до об'єкта оподаткування протягом періоду часу, встановленого законодавством. Такий період часу має становити від одного до п'яти років.

4. "База і ставка інвестиційного податкового кредиту".

Розрахунковою базою податкового кредиту є сума кваліфікованих витрат на НДДКР протягом року. Податкова база формується з об'єкта оподаткування (суми коштів, яку виділяє платник податку на проведення НДДКР) і вартісно його характеризує.

Ставка інвестиційного податкового кредиту у сфері НДДКР встановлюється у відсотковому відношенні до бази оподаткування. Її розмір може складати 50% (приблизно така ставка діє у Бразилії, Китаї та Південній Африці [36, с. 7]). Вона має бути єдиною для всіх типів підприємств протягом встановленого строку надання податкового кредиту.

5. "Вирішення питань щодо надання інвестиційного податкового кредиту у сфері НДДКР".

Претензії щодо надання інвестиційного податкового кредиту у сфері НДДКР можуть прийматися протягом 12 місяців з моменту закінчення звітного періоду, в якому були зазначені витрати.

Даний підхід до податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки України заснований на аналізі міжнародного досвіду використання інвестиційного податкового кредиту у сфері НДДКР, який показав, що одними з найефективніших інструментів стимулювання інноваційного розвитку економіки у різних країнах світу (у тому числі у країнах-лідерах за обсягом інвестицій в інновації – США, Китаї та Японії) є податкові стимули НДДКР. До них належать інвестиційні податкові кредити, податкові знижки, прискорена амортизація, знижена ставка податку на прибуток тощо.

В Україні механізм податкового стимулювання інновацій є обмеженим та недостатнім для залучення інвестиційно активних підприємств у діяльність у сфері НДДКР. Тому запропоновані напрями податкового стимулювання НДДКР надають можливість підприємствам функціонувати на інноваційних засадах в умовах зниження податкового навантаження на їх господарську діяльність, а державі – реалізувати цілі, встановлені Законом України "Про наукову і науково-технічну діяльність" [21, ст. 45], щодо підтримки пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки, створення ринку наукової і науково-технічної продукції, а також фінансування та матеріального забезпечення фундаментальних і прикладних досліджень за рахунок коштів суб'єктів господарювання. Крім того, запропоновані напрями податкового стимулювання НДДКР доповнюють положення законодавства України у сфері інвестицій та інновацій, а саме:

Закон України "Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних

галузях економіки з метою створення нових робочих місць" [16], де визначається стимулювання інвестиційно активних підприємств у пріоритетних галузях економіки;

Закон України "Про наукову і науково-технічну діяльність" [21, ст. 47] щодо податкових інструментів державного регулювання у сфері наукової та науково-технічної діяльності;

Закон України "Про інноваційну діяльність" [22, ст. 6] щодо державного регулювання інноваційної діяльності через підтримку пріоритетних напрямів інноваційної діяльності, фінансову підтримку виконання інноваційних проектів, підтримку функціонування та розвитку сучасної інноваційної інфраструктури, а також щодо визначення особливостей в оподаткуванні інноваційної діяльності (розділ V Закону).

Для визначення соціально-економічного ефекту впровадження інвестиційного податкового кредиту у сфері НДДКР у податкову практику України необхідне проведення додаткових розрахунків. Попередні оцінки показують, що використання запропонованого механізму податкового стимулювання НДДКР збільшило би кваліфіковані витрати інноваційних підприємств у наступному після його введення періоді щонайменше на суму наданого кредиту, а саме на 6,9 млрд грн (при розрахунку за вихідними даними про витрати на НДДКР у 2015 р. [35]). Якщо ж припустити, що кваліфіковані витрати інноваційних підприємств в Україні зростатимуть аналогічно країнам BRICS у середньому на 0,15% на рік [37, с. 171], то таке зростання призведе до збільшення їх загального обсягу у наступному періоді приблизно на 16 млрд грн і тоді вони досягнуть 1,1% ВВП. З урахуванням того, що додаткові державні видатки з надання кредиту є відносно незначними (вони склали б приблизно 6,9 млрд грн при ставці кредиту 50%), полі-





тика податкового стимулювання НДДКР сприятиме розвитку державно-приватного партнерства у науково-технічній сфері та зростанню інвестиційної активності інноваційних підприємств України.

*Висновки.* В Україні діючий механізм податкового стимулювання інновацій є обмеженим та недостатнім для залучення інвестиційно активних підприємств до ефективної діяльності у сфері НДДКР. Упровадження запропонованих рекомендацій у податкове законодавство України щодо напрямів стимулювання НДДКР (за умови стабільного інституційного середовища і незмінних протягом багатьох років правил податкового стимулювання НДДКР) сприятиме поступовому переходу до інноваційного розвитку економіки країни, формуванню нового, більш ефективного механізму державно-приватного партнерства у науково-технічній сфері й у цілому більш сприятливого інституційного середовища господарювання. Верифікація розроблених наукових положень і рекомендацій із використанням сучасного економіко-математичного інструментарію є напрямом подальших досліджень.

### Література

1. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України "Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 році". – К.: НІСД, 2015. – 684 с.
2. Eurostat news release 209/2015 – 30 November 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/7092226/9-30112015-AR-EN.pdf/29eeaa3d-29c8-496d-9302-77056be6d586>.
3. Державна служба статистики України. Наукова та інноваційна діяльність (1990-2014) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
4. Інноваційна Україна 2020: національна доповідь / за заг. ред. В.М. Гейця та ін.; НАН України. – К., 2015. – 336 с.
5. Активізація інвестиційного процесу в Україні: монографія / Т.В. Майорова, М.І. Диба, С.В. Онишко, Ю.І. Козак, О.О. Ляхова; ред.: М.І. Диба, Т.В. Майорова. – К.: КНЕУ, 2012. – 473 с.
6. Научные основы маркетинга инноваций: монография в 3 т. Т. 1. / под ред. С.Н. Ильяшенко. – Сумы: ООО "Печатный дом "Папирус", 2013. – 279 с.
7. Fichtner J.J. Can a research and development tax credit be properly designed for economic efficiency? / J.J. Fichtner, A.N. Michel. – Washington: Mercatus Center - George Mason University, 2015. – 30 p.
8. Rao A. R&D tax credits. A tool to advance global health technologies? / A. Rao. – Washington: Center for Global Health R&D Policy Assessment, 2011. – 24 p.
9. Kasahara H. Does an R&D tax credit affect R&D expenditure? The Japanese R&D tax credit reform in 2003 / H. Kasahara, K. Shimotsu, M. Suzuki // Journal of the Japanese and International Economies. – 2014. – Vol. 31. – P. 72-97.
10. Варналій З.С. Вплив оподаткування прибутку на економічний розвиток України / З.С. Варналій, Д.М. Серебрянський // Економіка України. – 2010. – № 5. – С. 55-70.
11. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін.; за заг. ред. А.М. Соколовської. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
12. Ирландия: кельтский тигр или инновационный оффшор? Анализ опыта реформ для старопромышленных регионов Украины: монография / А.М. Бобков, А.А. Володина, Н.Г. Каптуренко, В.И. Ляшенко, Ю.А. Чернодуб; Гос. ун-т инф-ки и искусств. интеллекта, НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк: МСПСБ-Пресс, 2010. – 119 с.

13. Формирование и реализация налоговой политики в сфере управления развитием промышленности / В.П. Вишневецкий, А.С. Веткин, В.Д. Чекина и др.; НАН Украины, Ин-т экономики промышленности. – Донецк, 2014. – 148 с.

14. Алексеев І.В. Важливість правильного підбору податкових пільг і шляхів їх надання при податковому стимулюванні інноваційної діяльності підприємств / І.В. Алексеев, Р.Й. Желізняк // Бізнес Інформ. – 2014. – № 2. – С. 314-320.

15. Экономика налоговых реформ: монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.

16. Закон України "Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць" від 06.09.2012 р. № 5205-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 32. – Ст. 410.

17. Податковий кодекс України (зі змін та доп.) № 2755-17 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.

18. The Federal system of income tax incentives for scientific research and experimental development: evaluation report / Department of Finance Canada. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.collectionscanada.gc.ca/webarchives/20071127090927/http://www.fin.gc.ca/resdev/fedsys4a\\_e.html#SR&EDTax](http://www.collectionscanada.gc.ca/webarchives/20071127090927/http://www.fin.gc.ca/resdev/fedsys4a_e.html#SR&EDTax).

19. Carvalho A. Why are tax incentives increasingly used to promote private R&D? / A. Carvalho. Working Paper 2011/04. – CEFAGE-UE, 2011. – 22 p.

20. Hodžić S. Tax incentives for research and development in Austria and Croatia: B-index / S. Hodžić S. // *Ekonomicko misao praksa DBK*. – 2013. – God. XXII. – Br. 2. – P. 397-416.

21. Закон України "Про наукову та науково-технічну діяльність" від

26.11.2015 р. № 848-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2016. – № 3. – Ст. 25.

22. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04.07.2002 р. № 40-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 36. – Ст. 266.

23. Землянкін А.І. Інноваційна діяльність у промислових регіонах України: поточний стан, тенденції, виклики / А.І. Землянкін, І.Ю. Підоричева // *Економіка промисловості*. – 2015. – № 2(70). – С. 5-19.

24. 2014 Global survey of R&D tax incentives. – Deloitte. – March, 2014. – 82 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-rd-survey-aug-2014.pdf>

25. Niosi J. R&D support for the aerospace industry. A Study of eight countries and one region / J. Niosi / Department of Management and Technology UQAM Canada. – 2012. – July 13. – 25 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://aerospacereview.ca/eic/site/060.nsf/vwapj/Niosi\\_-\\_support\\_programs\\_in\\_other\\_countries.pdf/\\$FILE/Niosi\\_-\\_support\\_programs\\_in\\_other\\_countries.pdf](http://aerospacereview.ca/eic/site/060.nsf/vwapj/Niosi_-_support_programs_in_other_countries.pdf/$FILE/Niosi_-_support_programs_in_other_countries.pdf).

26. Global research & development incentives group / PwC. – 2014. – May. – 32 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-global-r-and-d-incentives-brochure-nov-2013.pdf>.

27. Weiss J. Industrial policy in high-income economies / J. Weiss. – Geneva: ICTSD, 2015. – 5 p.

28. Lee K. Industrial policies for upper-middle-income countries / K. Lee. – Geneva: ICTSD, 2015. – 6 p.

29. Guadagno F. Industrial policies in lower-middle-income countries / F. Guadagno – Geneva: ICTSD, 2015. – 10 p.

30. Ukraine. The World Bank. IBRD – IDA. [Електронний ресурс]. – Режим до-



ступу: <http://data.worldbank.org/country/ukraine>.

31. Амоша А.И. Совершенствование системы управления инновациями как условие ускорения структурных реформ в Украине / А.И. Амоша, А.И. Землянкин, И.Ю. Пидоричева // Экономика Украины. – 2015. – № 9 (638). – С. 49-65.

32. Corruption perceptions index 2015. Transparency International. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.iaca.int/images/news/2016/Corruption\\_Perceptions\\_Index\\_2015\\_report.pdf](https://www.iaca.int/images/news/2016/Corruption_Perceptions_Index_2015_report.pdf).

33. Ukraine Corruption Index 1998-2016. Trading Economics. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.tradingeconomics.com/ukraine/corruption-index>.

34. Wood T.L. Behind the curtain: two years after Ukrainian revolution, corruption undermines democracy / T.L. Wood // The Washington Times. – 2016. – Thursday, March 10. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.washingtontimes.com/news/2016/mar/10/ukraines-corrupt-oligarchs-betray-youths-fighting-/>.

35. Raising the returns to innovation: structural policies for a knowledge-based economy // OECD Economics Department Policy Notes. – 2013. – May. – № 17. – 14 p.

36. Інноваційна діяльність промислових підприємств у 2015 році: експрес-випуск / Державна служба статистики України, 2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publnauka\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publnauka_u.htm).

37. Review of R&D Tax Credit. Invitation for Submissions. – Department of Finance, 2013. – 7 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://taxpolicy.gov.ie/wp-content/uploads/downloads/2013/04/Invitation-for-Submissions-for-Consultation-on-RD-Tax-Credit.pdf>.

38. OECD Science, technology and industry scoreboard 2015. Innovation for growth and society. – OECD, 2015. – 260 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9215031e.pdf?expires=1462610020&id=id&accname=guest&checksum=0C250298818AEA7EB248E3B2D72CF88C>.

*Надійшла до редакції 13.05.2016 р.*