

**А. М. Соколовська**

*доктор економічних наук, професор, заступник директора НДФІ ДННУ “Академія фінансового управління”, Київ, Україна, sokolovska\_alla@ukr.net*

**Л. Б. Райнова**

*старший науковий співробітник відділу податкової системи НДФІ ДННУ “Академія фінансового управління”, Київ, Україна, lrainova@ukr.net*

**ПОДАТКОВІ ІНСТРУМЕНТИ СТИМУЛЮВАННЯ НДДКР У ЄВРОПІ  
ТА СВІТІ: ДИЗАЙН І ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ**

**Анотація.** У статті обґрунтовано необхідність податкового стимулювання схильності приватного сектору до інвестицій у НДДКР в Україні в контексті забезпечення стійкого й динамічного економічного зростання на інноваційних засадах. Зазначено, що найпоширенішими стимулами в багатьох країнах світу є податкова знижка та податковий кредит на НДДКР, котрі в нашій державі не застосовуються. В ході розгляду можливості їх запровадження узагальнено досвід їх використання в країнах ЄС і ОЕСР та проаналізовано наявні підходи до формування їх елементів: визначення НДДКР для цілей оподаткування, складу кваліфікованих витрат на НДДКР як бази для розрахунку суми пільги, можливостей і механізму її відшкодування, обмежень у застосуванні. Доведено, що запровадження пільг для НДДКР і капітальних інвестицій з податку на прибуток підприємств, котрі безпосередньо пов'язують розмір пільги із сумою інвестицій, може бути альтернативою податку на виведений капітал, пропозиції щодо якого активно обговорюються в Україні.

**Ключові слова:** пільги, що надаються на базі витрат; пільги, що надаються на базі доходів; податкова знижка та податковий кредит на НДДКР; відшкодовуваний податковий кредит; кваліфіковані витрати на НДДКР.

**Табл. 2. Літ. 25.**

**Alla Sokolovska**

*Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE “The Academy of Financial Management”, sokolovska\_alla@ukr.net*

**Larysa Rainova**

*SESE “The Academy of Financial Management”, lrainova@ukr.net*

**TAX INSTRUMENTS FOR STIMULATING R&D IN EUROPE  
AND THE WORLD: DESIGN AND PECULIARITIES OF USE**

**Abstract.** The article substantiates the need for tax stimulation of propensity of the private sector to invest into research and development in Ukraine in the context of ensuring sustainable and dynamic economic growth on an innovative basis as a condition for narrowing the gap in levels of economic development between Ukraine and its European neighbors – EU members. It is noted that in many countries of the world such stimulation is carried out through time-tested tax instruments, the most common of which are R&D tax allowance and R&D tax credit. The analysis of tax incentives in Ukraine revealed only the use of exemptions and preferential rates of corporate income tax for certain types of activities and investment projects that had low innovation potential and were cancelled during 2014-2015 and certain VAT incentives for innovation which are not applied in the EU countries. The purpose of the article is a

comprehensive analysis of the elements of the functioning of the most widely used R&D tax incentives in the EU countries as prerequisites for their implementation in Ukraine. To achieve this, the experience of using tax incentives in the EU and OECD countries is summarized and present approaches to the formation of their main elements are analyzed: the definition of R&D for tax purposes, the composition of qualified R&D expenditures as a basis for calculating the amount of tax benefits, possibilities and mechanism for their reimbursement, and restrictions for application. It is concluded that the choice of the type of tax benefit that can bring expected results in Ukraine and the specific design of its elements should be carried out taking into account the specifics of the institutional environment, existing fiscal constraints and priorities of social and economic development. The authors establish factors influencing the effectiveness of tax incentives for R&D, namely: 1) design of the tax incentives; 2) efficiency of institutions that manage the national innovation system and tax administration; 3) business propensity to innovate and its reaction to tax incentives. It is substantiated that the introduction of R&D tax incentives and capital investments in corporate income tax, which directly relates the size of tax benefits to the amount of investments, may be an alternative to the distributed profit tax, whose introduction is under active discussion in Ukraine.

**Keywords:** expenditure-based R&D tax incentives, income-based R&D tax incentives, R&D tax allowance, R&D tax credit, refundable tax credit, qualified R&D expenditures.

**JEL classification:** H21, H50, O38.

### **А. М. Соколовская**

*доктор экономических наук, профессор, заместитель директора НИФИ ГУНУ  
“Академия финансового управления”, Киев, Украина*

### **Л. Б. Райнова**

*старший научный сотрудник отдела налоговой системы НИФИ ГУНУ  
“Академия финансового управления”, Киев, Украина*

## **НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ СТИМУЛИРОВАНИЯ НИОКР В ЕВРОПЕ И МИРЕ: ДИЗАЙН И ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ**

**Аннотация.** В статье обоснована необходимость налогового стимулирования склонности частного сектора к инвестициям в НИОКР в Украине в контексте обеспечения устойчивого и динамичного экономического роста на инновационной основе. Отмечено, что наиболее распространенными стимулами во многих странах мира являются налоговая скидка и налоговый кредит на НИОКР, которые в нашем государстве не применяются. В ходе рассмотрения возможности их введения обобщен опыт их использования в странах ЕС и ОЭСР и проанализированы существующие подходы к формированию их элементов: определения НИОКР для целей налогообложения, состава квалифицированных расходов на НИОКР как базы для расчета суммы льготы, возможностей и механизма ее возмещения, ограничений в применении. Доказано, что введение льгот для НИОКР и капитальных инвестиций по налогу на прибыль предприятий, которые непосредственно связывают размер льготы с суммой инвестиций, может быть альтернативой налога на выведенный капитал, предложения по которому активно обсуждаются в Украине.

**Ключевые слова:** льготы, предоставляемые на базе расходов; льготы, предоставляемые на базе доходов; налоговая скидка и налоговый кредит на НИОКР; возмещаемый налоговый кредит; квалифицированные расходы на НИОКР.

Забезпечення розумного, стійкого й інклюзивного економічного зростання в сучасних умовах не можливе без масштабних інвестицій у НДДКР. Країни, які через економічні та фінансові труднощі зменшують інвестиції в науку й технології, спрямовуючи заощаджені кошти на розв'язання нагальних проблем, наражаються на ризик поглиблення стагнації. Саме низький рівень витрат на НДДКР, на чому наголошується в Доповіді ЮНЕСКО з науки, став однією з причин структурної слабкості господарської системи Європи, недоліків її економічної моделі, що проявилися під час останньої кризи [1]. З метою її подолання у 2010 р. Європейський Союз розробив стратегію розумного, стійкого й інклюзивного економічного зростання “Європа-2020”, однією зі складових якої є створення умов для такого зростання за рахунок підвищення ефективності інвестицій у освіту, дослідження та інновації, а також збільшення валових внутрішніх витрат країн ЄС на НДДКР до 3 % ВВП.

Зважаючи на роль НДДКР у забезпеченні економічного зростання, відповідні інвестиції нарощують не лише розвинуті країни ЄС і ОЕСР, а й ряд країн Африки та Азії. Причому якщо перші протягом останніх років зменшували державну участь у витратах на НДДКР, то другі збільшували її. Ряд африканських країн прийняли амбіційні концепції економічного розвитку до 2020/2030 рр., маючи намір реалізувати їх на основі розвитку науки, технологій та інновацій. Із цією метою, наприклад, Кенія передбачила щорічне спрямування на окреслені цілі до 2 % ВВП та акумуляцію цих коштів у Національному дослідницькому фонді [1].

Про стан наукової й дослідно-конструкторської діяльності в Україні красномовно свідчить тенденція до зниження наукоємності ВВП, котра проявилася ще задовго до світової фінансово-економічної кризи. На наростання негативних явищ у цій сфері вказують тенденції до скорочення:

- частки виконаних наукових і науково-технічних робіт у ВВП із 1,36 % в 1996 р. до 0,9 % у 2008, 2010 рр. та 0,64 % у 2015 р., тобто більш ніж удвічі впродовж охопленого періоду;

- загального обсягу витрат на виконання наукових і науково-технічних робіт як частки від ВВП тільки протягом 2015–2016 рр. із 0,61 до 0,48 %;

- частки виконаних фундаментальних досліджень у ВВП із 0,2 % у 2010 р. до 0,12 % у 2015 р.;

- частки науково-технічних розробок у ВВП із 0,47 до 0,33 %;

- кількості організацій, котрі виконують наукові дослідження й розробки, із 1435 од. у 1996 р. до 1378 од. у 2008 р. та 978 од. у 2015 р., або на 32 % впродовж усього періоду, а також чисельності наукових співробітників – із 160 103 до 94 138 і 63 864 осіб відповідно, або на 60 %<sup>1</sup>;

- видатків зведеного бюджету на фундаментальні й прикладні дослідження та розробки як частки від ВВП із 0,46 % у 2008 р. до 0,22 % у 2016 р.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Розраховано за даними Державної служби статистики України ([http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/ni/ind\\_rik/ind\\_u/2002.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2005/ni/ind_rik/ind_u/2002.html)).

<sup>2</sup> Розраховано за даними звітів про виконання державного бюджету, розміщених на веб-порталі Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doc-catalog/list?currDir=146477>).

Щоб переломити зазначені тенденції, потрібно збільшити не лише бюджетні видатки на НДДКР і ефективність їх використання, а й участь підприємницького сектору у фінансуванні науки та інновацій. Визнаним інструментом активізації приватних інвестицій, частка яких у загальних валових витратах на НДДКР у країнах ЄС у 2015 р. становила 55,3 % [2], є їх державне стимулювання за допомогою податкових важелів. Оскільки в Україні такі інструменти не використовуються, можна розробити ефективну модель податкового стимулювання НДДКР тільки на основі систематизації й адаптації до вітчизняних інституційних і фінансових обмежень найкращого світового досвіду.

Питанням податкового стимулювання НДДКР присвячено чимало публікацій вітчизняних учених. Так, у праці “Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду” проаналізовано особливості податкової знижки та податкового кредиту на інвестиції й витрати в НДДКР у країнах ЄС [3, с. 144–155]. О. О. Молдованом систематизовано світову практику застосування податкових інструментів стимулювання НДДКР [4]. Ю. О. Мазур розглянуто роль податкових стимулів НДДКР у інноваційному розвитку України та запропоновано шляхи вдосконалення оподаткування прибутку інноваційно активних підприємств [5]. Г. С. Мельничук із застосуванням математичного забезпечення обґрунтовано доцільність запровадження в Україні та дизайн інвестиційної податкової знижки [6, с. 233–243]. Д. В. Чеберкусом і О. І. Жилінською досліджено економічну доцільність надання податкових пільг щодо інвестицій у дослідження й розробки та методи порівняння ефективності механізмів їх пільгового оподаткування [7].

Незважаючи на досить детальний аналіз у публікаціях досвіду податкового стимулювання інвестиційно-інноваційної активності суб'єктів господарювання в певних країнах світу, варто й далі проводити дослідження в цьому напрямі. По-перше, в процесі пошуку ефективних інструментів державного регулювання економіки, що дають змогу не лише розв'язувати завдання підвищення конкурентоспроможності національних інноваційних систем, а й відповідають сучасним вимогам запобігання використанню податкових пільг для розмивання податкової бази та виведення доходів з-під оподаткування, відбувається періодичне оновлення податкових стимулів та/або їх дизайну, що не може не враховуватись вітчизняними дослідниками. По-друге, в Україні тривають пошуки шляхів реформування податкової системи, проте серед цілей, котрих воно має досягати, не вказано прискорення розвитку науки й інновацій. По-третє, для того щоб не тільки обґрунтувати доцільність запровадження в нашій країні податкових пільг, спрямованих на стимулювання НДДКР та інновацій, а й розробити механізм їх використання, необхідно вивчити всі елементи такого механізму.

Викладене визначає мету статті, яка полягає в комплексному аналізі елементів механізму функціонування найпоширеніших у країнах ЄС податкових стимулів НДДКР як передумови їх запровадження в Україні.

Зазвичай запровадження податкових стимулів для НДДКР та інновацій спрямоване на розв'язання конкретних завдань інноваційної політики, а саме:

- 1) стимулювання всіх компаній до проведення НДДКР, незалежно від розміру, галузі чи регіону;
- 2) сприяння НДДКР у високотехнологічних, наукоємних галузях;
- 3) заохочення малого й середнього бізнесу до участі в НДДКР;
- 4) підтримка нових науково-дослідних компаній на початковій стадії їх становлення;
- 5) стимулювання співробітництва приватних компаній із некомерційними науково-дослідними закладами (університетами, центрами, лабораторіями тощо).

Податкові стимули, що застосовуються в усіх країнах, котрі проводять політику податкового стимулювання НДДКР та інновацій, поділяються на пільги, що надаються на базі витрат (*input-related R&D tax incentives, expenditure-based R&D tax incentives*), та пільги, котрі надаються на базі доходів (*output-related R&D tax incentives, income-based R&D tax incentives*)<sup>1</sup>. Перші зменшують величину витрат на НДДКР, другі збільшують прибуток від інноваційних продуктів, захищених правами інтелектуальної власності.

На сьогодні податкові стимули, що базуються на витратах, поширені у 29-и із 35 країн ОЕСР та 22-х із 28 країн ЄС, а також у декількох країнах, котрі не є членами ОЕСР [8], тоді як стимули, прив'язані до доходів, використовуються обмеженим колом країн. Оскільки в українських джерелах останні майже не висвітлювалися, наведемо коротку характеристику цього виду стимулів.

Найпоширенішим їх видом є режим IP-Box (*Intellectual Property Box regimes*), також відомий як *patent box, licence box, innovation box, intangible property box* або *knowledge box* (режими відрізняються за назвами) [9, с. 2; 10, с. 1]. Ідеться про спеціальний пільговий податковий режим, застосовуваний країнами до доходів від окремих об'єктів інтелектуальної власності. Він дає можливість оподатковувати названі доходи (прибуток) за ефективною ставкою, значно нижчою від стандартної ставки корпоративного податку. Зокрема, ефективна ставка оподаткування становить у Бельгії 6,8 %, Франції – 15–15,5, Угорщині – 4,5–9, Нідерландах – 5, Іспанії – 10, Ірландії – 6,25 %; невисокі ставки діють у Туреччині (10 %), Швейцарії (8,8 %), Ізраїлі (9/16 %) залежно від території, на якій розташована компанія, що здійснює НДДКР [11, с. 8–15].

<sup>1</sup> Зазначений поділ відсутній у вітчизняних виданнях, проте використовується в зарубіжних (див.: *Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world / OECD Business and Finance Outlook 2016. June 09, 2016. P. 110. URL: <http://www.oecd.org/daf/oecd-business-and-finance-outlook-2016-9789264257573-en.htm>; *R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts / S. Appelt et al. OECD, France. Sept. 10, 2016. P. 8. URL: [http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/r-d-tax-incentives-evidence-on-design-incidence-and-impacts\\_5jlr8f1dqk7j-en](http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/r-d-tax-incentives-evidence-on-design-incidence-and-impacts_5jlr8f1dqk7j-en)*).*

Уперше режим IP-Вох уведений у Ірландії в 1970-х роках, згодом – у таких країнах, як Великобританія, Франція, Люксембург, Нідерланди. Нині він діє в 11-и із 28 країн ЄС [11, с. 6]. Актуальність режиму спочатку була пов'язана з підтримкою інноваційної діяльності, а сьогодні він широко використовується компаніями в податковому плануванні для переміщення власних нематеріальних активів у низькоподатковій юрисдикції.

ОЕСР умовно поділяє режими IP-Вох на дві групи. Особливістю першої групи, до котрої належать режими в Бельгії, Нідерландах, Великобританії, є доволі жорсткі правила. Наприклад, режим не застосовується до придбаних об'єктів інтелектуальної власності, тобто таких, які не були розроблені платником податків. Режими другої групи, що діють на Кіпрі, Мальті, у Франції, Угорщині, можуть бути застосовані до ширшого переліку нематеріальних активів [12, с. 7].

Єдиного перекладу назви режиму IP-Вох немає. Зустрічаються варіанти, такі як патентний бокс, патентна коробка, патентне вікно та ін., оскільки в “коробці” міститься перелік об'єктів інтелектуальної власності, доходи від котрих можна оподатковувати за пільговим режимом. Чим більший вміст патентної коробки та чим нижча ефективна ставка оподаткування відповідних доходів, тим привабливішою є юрисдикція для різних ІТ-компаній, а також транснаціональних корпорацій. Вміст патентної коробки в кожній юрисдикції різний. Наприклад, у Люксембурзі до активів, що підпадають під дію пільгового режиму, належать патенти, товарні знаки, дизайн, домени, авторські права на програмне забезпечення й корисні моделі. Не підпадають під пільговий режим ноу-хау, формули, авторські права, за винятком програмного забезпечення. Існують також юрисдикції, зокрема Кіпр і Угорщина, де відсутні обмеження за активами, які підпадають під дію пільгового режиму [10; 13, с. 14].

Інтелектуальна власність завжди посідала одне з центральних місць у міжнародному податковому плануванні. Правильне структурування схем із використанням її об'єктів дає змогу заощаджувати чималі суми на податках та надійно захищати активи. Саме тому останнім часом їх пільгове оподаткування стало об'єктом коригування згідно з чинним Планом дій BEPS ОЕСР, спрямованим на боротьбу з розмиванням податкової бази й виведенням прибутку з-під оподаткування.

Для запобігання подальшим зловживанням ОЕСР рекомендувала модифікувати пільгові режими, обмеживши їх застосування виключно об'єктами інтелектуальної власності, у створенні котрих брала безпосередню участь компанія, що претендує на пільги. Такий підхід дістав назву “Модифікований підхід до пов'язаності” (*Modified Nexus Approach*). Країни, в яких передбачений пільговий податковий режим для інтелектуальної власності, зобов'язалися привести своє внутрішнє законодавство у повну відповідність із Модифікованим підходом до пов'язаності до 30 червня 2016 р.

Останнім часом більшість країн Європи вже внесла зміни до аналогічних режимів відповідно до вимог Заходу 5 Плану дій BEPS, котрі стосуються таких аспектів:

- Nexus approach – пільги для доходів від об'єктів інтелектуальної власності надаються тільки в разі, якщо компанія – одержувач пільги виконала значні дослідження й розробки (R&D) щодо такого об'єкта інтелектуальної власності в даній юрисдикції.

- Дохід (прибуток), котрий є об'єктом пільгового оподаткування, повинен розраховуватися за спеціальною формулою, однією зі складових якої є витрати на НДДКР.

- Об'єкти інтелектуальної власності, що підпадають під дію пільгового режиму – лише патенти та аналогічні об'єкти (включаючи права на програмне забезпечення, а також, у окремих випадках, на об'єкти, котрі є “неочевидними, корисними й новими”).

- Аутсорсинг НДДКР: мають бути встановлені обмеження щодо частки витрат на НДДКР, відданих на аутсорсинг підрядникам – непов'язаним особам; витрати на НДДКР, віддані на аутсорсинг підрядникам – пов'язаним особам, узагалі не повинні враховуватися.

Податкові стимули для НДДКР та інновацій надаються при сплаті податку на прибуток корпорацій, податку на доходи фізичних осіб (передусім з доходів, отриманих у формі заробітної плати), внесків на соціальне страхування, податків на землю та майно тощо. Проте найпоширенішими є пільги з корпоративного податку, до яких належать: прискорена амортизація; знижки (*allowance* – податкова знижка на НДДКР / дослідницька знижка), вирахування (*deduction*), кредити (*credit* – податковий кредит на НДДКР / дослідницький кредит). Використання податкових пільг на НДДКР має кілька основних цілей: підвищення загального рівня відповідних витрат, а також перерозподіл (зміна структури) витрат на НДДКР (переорієнтація з короткострокових дослідницьких програм на більш ризиковані довгострокові програми).

Спеціальні режими амортизації основних засобів, пов'язаних із НДДКР, спрямовані на стимулювання придбання капітальних активів, необхідних для науково-технічної діяльності. Їх застосування дає можливість списувати вартість придбаних основних засобів за підвищеними ставками в перші роки їх використання та зменшувати внаслідок цього в певні періоди часу оподатковуваний прибуток підприємства.

Податкова знижка на витрати в НДДКР, як і податкове вирахування, котре в англійській літературі розглядається як один із різновидів податкових стимулів, передбачає право підприємств зменшувати прибуток до оподаткування (податкову базу) на певний відсоток зазначених витрат. При цьому слід розрізняти врахування витрат на НДДКР у складі витрат платника податку при визначенні об'єкта й бази податку на прибуток корпорацій (підприємств) та податкове вирахування й податкову знижку на

витрати в НДДКР як відмінні за назвою, проте фактично тотожні податкові пільги.

При з'ясуванні їх відмінностей варто зважати на те, що в багатьох податкових системах передбачені певні обмеження на врахування витрат на НДДКР при визначенні об'єкта та бази податку на прибуток. Наприклад, в Україні до впровадження нового механізму визначення об'єкта податку на прибуток із урахуванням податкових різниць при його встановленні бралися до уваги витрати (крім тих, що підлягають амортизації), пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво й раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних із основною діяльністю платника податку, витрати з нарахування роялті та придбання нематеріальних активів (окрім тих, що підлягають амортизації) для їх використання в господарській діяльності платника податку [14, пп. 140.1.2 ст. 140]. Таким чином, не враховувалися витрати на наукові дослідження, на дослідно-експериментальні й конструкторські роботи, не пов'язані з основною діяльністю платника податку на прибуток, а також витрати, які підлягають амортизації (точніше, останні враховувалися у складі витрат на амортизацію відповідно до її норм). Натомість податкова знижка надається, по-перше, додатково до звичайного врахування витрат на НДДКР при обчисленні оподатковуваного прибутку; по-друге, на обсяг кваліфікованих витрат; по-третє, нерідко вона дає змогу зменшити базу податку на прибуток підприємства в більшому обсязі, ніж його фактичні витрати на НДДКР. Зазначений ефект досягається завдяки встановленню податкової знижки в розмірі понад 100 %.

На відміну від податкової знижки податковий кредит на НДДКР передбачає зменшення не бази, а зобов'язань підприємства з податку на прибуток у обсязі, еквівалентному частці витрат поточного податкового періоду, що були спрямовані на фінансування інвестиційних проектів чи НДДКР. Податкові кредити надаються:

1) в розмірі, не більшому за величину зобов'язань з податку. Це так звані невідшкодовувані кредити (*nonrefundable credits*);

2) в повному обчисленому розмірі із заліком податкових зобов'язань поточного періоду та відшкодуванням частини кредиту, котрий перевищує такі зобов'язання, в майбутніх періодах. Це відшкодовувані податкові кредити (*refundable credits*).

Податковий кредит стає таким, що "підлягає сплаті" або відшкодовується (*becomes "payable" or refundable*), коли будь-яке перевищення кредитом податкового зобов'язання може бути виплачене повністю або частково платнику податків [8, с. 12]. Відшкодування є особливо корисним для молодих, інноваційних фірм на етапі інвестування в розроблення й запуск їхньої продукції. Потенційним недоліком таких положень є те, що вони можуть



використовуватися фірмами, котрі мають можливість перенесення свого прибутку в інші юрисдикції.

Для визначення сум як податкової знижки, так і кредиту застосовуються аналогічні методи розрахунку – об'ємний і прирістний. Обидва методи мають переваги та недоліки. З точки зору впливу пільги на динаміку інноваційних процесів, дієвішим є прирістний податковий кредит, оскільки стимулює нарощування витрат на НДДКР. Однак він складніший у обчисленні як для підприємців, так і для уряду. Ця форма податкового кредиту вигідніша компаніям, чії проекти перебувають на стадії нарощування дослідницьких витрат, тобто вона найкраще підходить для стимулювання новостворених компаній малого й середнього бізнесу. Якщо ж витрати на НДДКР високі, але стабільні, компанія позбавлена права користуватися такою пільгою. Крупні компанії зі значними обсягами витрат на наукові дослідження віддають перевагу об'ємному податковому кредиту. Проте ця форма дорожче обходиться уряду, адже заявки на податковий кредит подають і ті компанії, котрі в будь-якому випадку проводили б наукові дослідження (в цьому разі уряд просто частково компенсує компаніям їхні витрати на НДДКР). Доволі поширеною практикою є застосовування змішаної форми дослідницького податкового кредиту.

Надання податкових пільг на НДДКР та його наслідки великою мірою визначаються тим, як надовго вони запроваджуються (постійно чи тимчасово). Зокрема, більшість схем податкової підтримки спочатку вводились як тимчасові заходи, наприклад податковий кредит на дослідження й розробки (дослідницький кредит), уведений 1986 р. у США. Положення законодавства, котрі регламентували його надання після 17 змін і доповнень, лише з 2016 р. були закріплені як постійні. Водночас Фінляндія, що впровадила нову схему податкових пільг на НДДКР тимчасово, протягом 2013–2014 рр., наразі поступово припиняє її застосування.

Деякі країни доповнюють стандартний перелік податкових інструментів стимулювання інноваційної діяльності додатковими пільгами, котрі, з певними обмеженнями, надаються компаніям із низьким прибутком або взагалі збитковим, передбачаючи перенесення податкових пільг на майбутні періоди (табл. 1) або навіть дозволяючи компенсацію податковими органами необхідних для сплати компаніями впродовж певного періоду податкових платежів. Більшість країн об'єднує можливість перенесення податкової пільги на НДДКР на майбутнє із загальним порядком перенесення збитків на майбутнє. Однак Австрія, Нідерланди й Великобританія одразу виплачують грошову компенсацію з метою збільшення ліквідності компанії, а Італія забороняє будь-яке перенесення на майбутнє.

Стимулювання інноваційної діяльності в приватному секторі здійснюється також через скорочення витрат на заробітну плату для наукового персоналу. Для цього використовується такий інструмент, як податковий зарплатний дослідницький кредит. Механізм дії – зменшення суми податків

**Таблиця 1. Підхід до невикористаних пільг у країнах ОЕСР, ЄС та інших, 2016 р.**

<b>Перенесення невикористаних пільг на майбутні періоди</b>	
3–5 років	Бельгія (податковий кредит на НДДКР), Чехія, Франція (для великих компаній), Греція, Польща, Словаччина, Словенія, Китай, Південна Корея
6–10 років	Португалія, Румунія, Російська Федерація
14–20 років	Угорщина, Іспанія, США, Канада
Термін перенесення не визначений	Бельгія (податкова знижка на НДДКР), Ірландія, Італія, Латвія, Литва, Великобританія, Австралія, Туреччина, Чилі, Південна Африка
<b>Можливість відшкодування</b>	
Малі, середні та великі підприємства	Австрія, Бельгія, Данія, Ірландія, Іспанія, Великобританія, Ісландія, Норвегія, Нова Зеландія
Тільки малі й середні підприємства	Франція, Австралія, Канада
<b>Відсутні положення щодо відшкодування та перенесення на майбутні періоди</b>	
Угорщина (податкова знижка на НДДКР), Японія, Бразилія, Російська Федерація	

*Примітка.* Інформація отримана на базі відповідей країн зі збірки даних ОЕСР за 2016 р. стосовно податкової підтримки витрат на НДДКР. Наведені дані обмежені податковими стимулами на НДДКР, що надаються для підприємницького сектору на базі витрат (відсутні відомості щодо прискореної амортизації) та не охоплюють регіональні й надані на базі доходів податкові стимули. Відсутня інформація по Хорватії, Мальті та Ізраїлю.

Складено за: OECD, R&D Tax Incentive Indicators. Febr. 2017. URL: <http://oe.cd/rdntax>.

на зарплату наукових співробітників та соціального податку на фонд заробітної плати, котрий сплачують підприємці. В окремих країнах така пільга може бути окремим випадком податкового дослідницького кредиту, коли кваліфіковані витрати на НДДКР, що є базою для розрахунку пільги, визначаються тільки на основі зарплати наукового персоналу. Використовуються також інші форми податкових пільг, наприклад звільнення частини витрат на заробітну плату дослідників від оподаткування. Кошти, що вивільняються внаслідок застосування цих пільг, можуть бути спрямовані на покриття інших кваліфікованих поточних або капітальних витрат. Податкові стимули по зарплатних податках і внесках на соціальне страхування надаються в семи країнах ОЕСР і Російській Федерації. Приміром, у Бельгії застосовується часткове звільнення зарплати висококваліфікованого персоналу (в законодавстві прописано вимоги до останнього, зокрема наявність наукового ступеня PhD) від сплати податку на доходи фізичних осіб. Ставку цього звільнення ще у 2013 р. збільшено із 75 до 80 %. Таким чином, роботодавці зобов'язані перерахувати лише 20 % від загальної суми податку на доходи фізичних осіб за співробітників, що займаються інноваційною дослідницькою діяльністю, та можуть зберегти решту 80 % для використання компанією [15, с. 26].

У багатьох країнах паралельно застосовується не одна, а декілька податкових пільг для стимулювання розвитку науки й інновацій. Наприклад, у **Ірландії** система передбачених законодавством податкових стимулів включає такі пільги [11, с. 28; 15, с. 110–116]:

- податкове вирахування: витрати на НДДКР підлягають вирахуванню в тому році, в якому вони були здійснені;

- податковий кредит на НДДКР. Додатковий податковий кредит на НДДКР у розмірі 25 % від кваліфікованих витрат підлягає врахуванню при сплаті зобов'язань з корпоративного податку за встановлений період. Метод розрахунку кредиту – об'ємний. Невикористані податкові пільги на НДДКР можуть бути відшкодовані готівкою;

- податковий кредит для провідних співробітників. Застосування зазначеної пільги дає змогу компанії винагороджувати таких співробітників, задіяних у НДДКР, чия частка в розробленні “концепції чи створенні нових знань, продуктів, методів і систем” становить щонайменше 50 % у відповідному звітному періоді. Компанія може розподіляти частину податкових кредитів на НДДКР, котрі застосовуються з метою зниження зобов'язань з корпоративного податку, на користь таких співробітників;

- 25-відсотковий податковий кредит на витрати на будівництво або реконструкцію будівлі чи споруди, що використовується для діяльності у сфері НДДКР;

- прискорена податкова амортизація капітальних активів, які застосовуються в наукових дослідженнях;

- “комплекс розвитку знань”. Являє собою пільговий режим оподаткування об'єктів інтелектуальної власності, наслідком якого є оподаткування прибутку, одержуваного від кваліфікованих активів, за ефективною ставкою корпоративного податку в розмірі 6,25 %. Основні категорії кваліфікованих активів – патенти (включаючи патенти, котрі очікують розгляду) та програмне забезпечення, захищене авторськими правами. Пільга є 50-відсотковим податковим вирахуванням із кваліфікованого прибутку, що й забезпечує отримання зазначеної ефективної ставки податку в розмірі 6,25 %.

Специфічні схеми податкового стимулювання НДДКР, істотно оновлені останнім часом, застосовуються в **Нідерландах** [15, с. 176–182]:

- 1) податковий кредит на НДДКР, який у 2017 р. може надаватись у таких формах:

- для суб'єктів НДДКР (підприємств): кредит становить 32 % для перших 350 тис. євро кваліфікованих витрат на зарплату співробітників, задіяних у НДДКР, а також інших витрат на НДДКР. Для витрат на зарплату співробітників та інших витрат, що перевищують 350 тис. євро, ставка кредиту дорівнює 16 %;

- стартапи мають право на підвищений рівень відрахувань у розмірі 40 % від витрат на оплату праці персоналу, задіяного в НДДКР, та інших витрат на НДДКР;

– для інших витрат (наприклад, на сировину, постачання дослідних зразків (прототипів), інвестиції в обладнання) платники податків можуть розрахувати суму податкового кредиту, обравши один із двох підходів – на основі фіксованої суми чи фактичних витрат;

2) інноваційний бокс. У межах цього режиму оподаткування відповідних доходів від НДДКР здійснюється за ефективною ставкою 5 % замість фактично діючої ставки корпоративного податку в розмірі 25 %. Збитки вираховуються за законодавчо визначеною ставкою 25 %, утім, майбутній прибуток обладатиметься податком за такою ставкою відносно суми збитків, пов'язаних із НДДКР і віднесених до інноваційного боксу. Законодавство з регламентації застосування режиму іноваційного боксу останнім часом було змінено з метою приведення у відповідність із Заходом 5 Плану дій BEPS; внесені зміни набрали чинності з 1 січня 2017 р. Використання режиму інноваційного боксу 2016 р. дозволено до 1 липня 2021 р. (за дотримання певних умов);

3) одночасна повна амортизація нематеріальних активів для цілей НДДКР. Самостійно розроблені нематеріальні активи повністю амортизуються в момент їх реалізації, а не протягом усього їх життєвого циклу;

4) податкове вирахування на НДДКР. Фіксоване вирахування (*lump-sum deduction*), що надається для фізичних осіб – підприємців, котрі провадять діяльність у сфері НДДКР, становить 12 522 або 18 786 євро (суми встановлені на 2017 р.) упродовж перших п'яти років підприємницької діяльності.

Крім податкових, у Нідерландах передбачені неподаткові стимули для НДДКР, до яких належать:

– інноваційний кредит. Підприємствам, насамперед малим і середнім, надається можливість отримання прямих кредитів на “ризиковані” проекти, що є технологічно інноваційними й унікальними для Нідерландів. Кредит є ризиковим, тому підлягає погашенню тільки за умови успішного виконання проекту. Зокрема, малі компанії можуть претендувати на кредит у розмірі 45 %, середні – 35, великі – 25 % від суми витрат. Максимальний розмір кредиту – 10 млн євро. Кваліфіковані витрати на розробки включають, зокрема, витрати на оплату праці, матеріали, амортизацію, аутсорсинг, транспорт та оформлення патентних заявок;

– грошові гранти в межах партнерських відносин між державними й приватними структурами або інвесторами. В розмірі 40 % вони доступні щодо приватних інвестиційних витрат у межах суми до 20 тис. євро, а 25 % – у частині перевищення зазначеної суми. Для отримання фінансування грошовий грант має бути інвестований у проект НДДКР у рамках партнерства.

Найпоширенішими формами податкового стимулювання витрат на НДДКР є податковий кредит і податкова знижка. Розглянемо основні елементи механізму їх функціонування, що особливо важливо з точки зору перспектив їх запровадження в Україні.

**Види робіт (діяльності), які можуть вважатися НДДКР  
для цілей оподаткування (надання права на податкову пільгу)**

В ОЕСР основним методологічним документом, де визначено ключові терміни, а також витрати, що можуть бути зараховані до витрат на НДДКР, є Керівництво Фраскаті. Згідно з документом, НДДКР – творча діяльність на систематичній основі з метою збільшення обсягу знань (враховуючи знання про людину, природу й суспільство), а також пошуку нових сфер їх застосування. До НДДКР належать фундаментальні, прикладні дослідження, а також експериментальні (дослідно-конструкторські) розробки.

Фундаментальними (*basic research*) вважаються експериментальні або теоретичні дослідження, спрямовані насамперед на здобуття нових знань основоположного характеру, без будь-якої конкретної мети щодо їх практичного застосування. Прикладні дослідження (*applied research*) – оригінальні роботи, метою яких є отримання нових знань; на відміну від фундаментальних вони спрямовані головним чином на досягнення певних практичних цілей чи завдань. Експериментальні розробки (*experimental development*) – систематичні роботи, котрі базуються на знаннях, набутих у результаті наукових досліджень і практичного досвіду, та приводять до продукування додаткових знань, націлених на виробництво нових продуктів або впровадження нових процесів чи на вдосконалення наявних продуктів або процесів [16, с. 44, 45].

У законодавстві більшості країн ОЕСР міститься загальне посилання на визначення НДДКР, наведені в Керівництві Фраскаті, або такі визначення є відправною точкою при розробленні національного податкового законодавства в окресленій сфері, котре може включати положення щодо змісту і складу НДДКР, відмінні від наведених у Керівництві. Про ці відмінності свідчать дані табл. 2, складеної на базі відповідей країн ОЕСР, зібраних під час щорічних опитувань. Однак у такій країні, як Австрія, законодавство про податкові стимули щодо НДДКР посилається безпосередньо на Керівництво Фраскаті, а Австрійський фонд сприяння дослідженням, що відповідає за моніторинг податкової підтримки НДДКР, використовує Керівництво саме для оцінювання змісту НДДКР у проекті.

Конкретні вимоги щодо видів робіт, які можуть вважатися науково-дослідними й дослідно-конструкторськими для цілей оподаткування, розглянемо на прикладі двох країн – Ірландії та Великобританії. Так, у **Ірландії** для отримання податкового кредиту діяльність організації повинна бути систематично дослідницькою або експериментальною; провадитися в певній галузі науки чи технологій (тільки природничі науки, інженерна справа й технології, медичні та сільськогосподарські науки); включати одну або більше таких категорій НДДКР, як фундаментальні дослідження, прикладні дослідження, дослідно-конструкторські розробки; бути орієнтованою на наукові чи технологічні досягнення; спрямовуватись на усунення наукових або технологічних прогалин [17].

Таблиця 2. Визначення складу НДДКР для податкових цілей у країнах ОЕСР, ЄС та інших, 2016 р.

<b>Види НДДКР</b>	<b>Країни, де певні види досліджень і розробок не включені до НДДКР</b>	<b>Країни, щодо яких інформація відсутня</b>
Фундаментальні дослідження	Румунія, Ісландія, Норвегія	Нова Зеландія
Прикладні дослідження	–	Словенія, Нова Зеландія
Експериментальні дослідно-конструкторські розробки	–	Нова Зеландія
<b>Інші види діяльності, що підпадають під визначення НДДКР</b>	<b>Країни, де ці види діяльності віднесені до НДДКР</b>	<b>Країни, щодо яких інформація відсутня</b>
Інші види діяльності у сфері науки й технологій	Бельгія, Франція, Греція, Латвія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словенія, Іспанія, Бразилія, Канада, Чилі, Китай, Корея, Норвегія, Російська Федерація, Південна Африка, Туреччина	Угорщина, Румунія, Словаччина, Нова Зеландія, Туреччина
Інші види інноваційної діяльності	Бельгія, Франція, Словенія, Іспанія, Китай, Японія, Корея, Російська Федерація, Південна Африка, Туреччина	Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Норвегія, Нова Зеландія
<b>Сфера досліджень і розробок</b>	<b>Країни, де дослідження й розробки в названих сферах не віднесені до НДДКР</b>	<b>Країни, щодо яких інформація відсутня</b>
Природничі науки та техніка	–	–
Соціальні й гуманітарні науки	Ірландія, Нідерланди, Словаччина, Великобританія, Ісландія, Австралія, Канада, Китай, Японія, Південна Африка, Туреччина, США	–

Складено за: OECD, R&D Tax Incentive Indicators. Febr. 2017. URL: <http://oe.cd/rntax>.

У **Великобританії** на податкову пільгу можуть претендувати науково-дослідні й дослідно-конструкторські розробки (проекти), орієнтовані на досягнення прогресу в науці й технологіях, де наукою вважається систематичне вивчення природи та поведінки фізичного й матеріального всесвіту, тоді як робота в галузі мистецтва, гуманітарних і суспільних наук, включаючи економіку, не вважається наукою для цілей оподаткування, а технологією – практичне застосування наукових принципів і знань; результатом котрих є безпосередній внесок у досягнення прогресу в науці і технологіях через подолання наукової й технологічної невизначеності, а також певні кваліфіковані побічні (непрямі) дії, пов'язані з проектом. Інші дії, ніж кваліфіковані побічні, котрі безпосередньо не сприяють подоланню наукової або технологічної невизначеності, не є НДДКР [18].

При цьому прогрес у науці й технологіях означає прогрес у знаннях чи можливостях у сфері науки й технологій загалом (а не лише в рівні власних

знань або можливостей компанії, яка здійснює НДДКР), у т. ч. помітне поліпшення певного процесу, матеріалу, продукту або послуги внаслідок наукових чи технологічних змін. Характерно, що у дефініції “помітне поліпшення” в Керівництві з умов застосування податкових пільг на НДДКР Міністерства підприємництва, інновацій і ремесел Великобританії наголошується, що таке поліпшення має бути чимось більшим, ніж незначна або звичайна модернізація, та являти собою щось, що було б у цілому визнане справжнім і нетривіальним поліпшенням компетентним професіоналом, котрий працює в цій галузі.

Проект, який визнається НДДКР для цілей оподаткування, може бути спрямований на:

- підвищення загального рівня знань чи можливостей у царині науки й технологій;
- створення процесу, матеріалу, пристрою, продукту або послуги, що включає або являє собою підвищення загального рівня знань чи можливостей у сфері науки і технологій;
- забезпечення помітного поліпшення певного процесу, матеріалу, пристрою, продукту або послуги внаслідок наукових чи технологічних змін;
- використання науки або технології для повторення ефекту певного процесу, матеріалу, пристрою, продукту чи послуги в новому або істотно вдосконаленому аспекті (наприклад, виробництво продукту, що має такі самі технічні характеристики, як існуючі аналогічні моделі, але в принципово інший спосіб).

Незважаючи на зазначене, НДДКР можуть претендувати на податкову пільгу в таких ситуаціях:

- 1) низка компаній працює “на лезі ножа” в тій самій сфері та виконує подібну роботу незалежно;
- 2) робота виконана, проте її результати загалом не відомі, оскільки є комерційною таємницею, й інша компанія повторює роботу;
- 3) відомо, що певний прогрес у науці чи технології досягнутий, але деталі того, яким чином це зроблено, не є легкодоступними.

Водночас звичайний аналіз, копіювання або адаптація певного процесу, матеріалу, пристрою, продукту або послуги не називатимуться прогресом у загальних знаннях чи можливостях, навіть якщо це може бути абсолютно новим для компанії або проваджуваної нею комерційної діяльності.

Побічна діяльність, котра вважається безпосереднім внеском у НДДКР, включає діяльність зі створення чи адаптації програмного забезпечення, матеріалів або обладнання, необхідних для подолання наукової чи технологічної невизначеності, за умови, що програмне забезпечення, матеріали або обладнання створені чи адаптовані виключно для використання в НДДКР; наукову або технологічну діяльність з планування; наукове чи технологічне проектування, тестування та аналіз, котрі проводяться для розв’язання наукової або технологічної проблеми.

Діяльність, що не являє собою безпосередній внесок у подолання наукової чи технологічної невизначеності, а отже, не належить до НДДКР, охоплює комерційну й фінансову діяльність, потрібну для здійснення інновацій; роботу з розвитку ненаукових або нетехнологічних аспектів нового чи помітно поліпшеного процесу, матеріалу, пристрою, продукту або послуги; виробництво та поширення товарів і послуг; управління та інші допоміжні послуги; допоміжні послуги загалом (транспортування, зберігання, чистка, ремонт, технічне обслуговування, безпека); кваліфіковану непрямую діяльність.

### **Витрати на НДДКР, які дозволяється враховувати при обчисленні суми податкової пільги**

Перед запровадженням фіскальних стимулів необхідно розв'язати проблему чіткого визначення кваліфікованих витрат, котрі можуть класифікуватись як витрати на НДДКР. У Керівництві Фраскати до них віднесено поточні (оплата праці персоналу, задіяного в НДДКР, та інші поточні витрати) й капітальні (земля та будівлі, машини й обладнання, капіталізоване програмне забезпечення, інші продукти інтелектуальної власності) витрати [16, с. 112–121]. Згідно з Керівництвом, до інших поточних належать витрати на закупівлю матеріалів і сировини, а також такі некапітальні витрати, як оплата комунальних послуг, придбання наукової літератури, інформаційних матеріалів, оплата доступу до баз даних наукових бібліотек чи інформації наукових спільнот. Окрім того, до них відносять низку адміністративних витрат на оплату поштових, телекомунікаційних послуг, на страхування, охорону, технічну підтримку тощо. Разом із тим у поточні витрати не включається виплата процентів за користування кредитними ресурсами, навіть якщо залучені кошти були повністю спрямовані на НДДКР.

Загалом у Керівництві детально розписано, які витрати варто зараховувати до витрат на НДДКР у податкових цілях (так звані *qualified R&D expenditures*). Є країни, котрі з метою визначення кваліфікованих витрат прямо посилаються на цей документ, інші роблять посилання з доповненнями, а деякі запровадили власні правила.

Зокрема, законодавством Великобританії до *кваліфікованих* віднесено такі види витрат [19; 20, с. 178]:

1) витрати на персонал. До заявки на отримання пільги може бути включена частина витрат на працевлаштування осіб, котрі беруть безпосередню чи опосередковану участь у науково-дослідній діяльності. В межах цієї категорії можуть бути враховані лише витрати, пов'язані з оплатою праці, наприклад заробітна плата, бонуси, пенсійні внески та внески на соціальне страхування в частині їх сплати роботодавцями. Дивіденди, сплачені власним менеджером, не враховуються при обчисленні податкової пільги на НДДКР;

2) витрати на оплату праці позаштатних працівників, залучених до виконання НДДКР. Такі витрати не повинні перевищувати 65 % від загальної



суми витрат, пов'язаних із залученням зазначених працівників, за винятком випадків, коли постачальник персоналу (Агентство) є пов'язаною особою;

3) витрати на оплату праці субпідрядників. Ці витрати не мають перевищувати 65 % від суми витрат на НДДКР, пов'язаних із залученням субпідрядників, за винятком випадків, коли у відносини субпідряду вступають пов'язані особи. При цьому право на врахування пов'язаних зі здійсненням НДДКР 65 % витрат на субпідряд без будь-яких додаткових обмежень надається лише малим і середнім підприємствам (МСП). Великі компанії можуть претендувати на субпідрядні витрати, тільки якщо вони сплачуються на користь університетів, закладів охорони здоров'я, благодійних, науково-дослідних організацій, фізичних осіб або партнерств фізичних осіб;

4) витратні матеріали та програмне забезпечення. Витрати на програмне забезпечення чи витратні матеріали, що використовуються в процесі НДДКР, не можуть бути включені в заявку щодо надання права на отримання податкових пільг, якщо вони є частиною продукту, котрий проданий або в інший спосіб переданий під час звичайної діяльності. До цієї групи витрат відносять також витрати на комунальні послуги (електроенергію, воду, паливо), що використовуються безпосередньо при проведенні НДДКР, окрім телекомунікаційних послуг;

5) виплати добровольцям, які беруть участь у клінічних випробуваннях (зазвичай їх здійснюють фармацевтичні компанії й науково-дослідні організації).

Певні витрати на НДДКР не вважаються кваліфікованими, навіть якщо впродовж певного періоду вся компанія виконує такі роботи (проекти) [19]. До *некваліфікованих* належать витрати на персонал, здійснювані за кредитною карткою компанії; оренда; проценти; прокат машин і устаткування; перевезення й транспортування; витрати на патенти.

На відміну від Великобританії в Румунії до кваліфікованих витрат на НДДКР відносять не лише витрати на оплату праці персоналу та витратні матеріали, а й амортизаційні витрати або на оренду матеріальних і нематеріальних активів; витрати на утримання та ремонт матеріальних і нематеріальних активів; накладні витрати, котрі можуть бути розподілені безпосередньо чи пропорційно результатам (на оренду приміщень, де проводяться дослідження й розробки; оплату комунальних послуг (водопровід, каналізація, вивіз сміття, електрика та опалення), постачання природного газу, що використовується для НДДКР; на придбання канцелярського приладдя, копіювання та фотокопіювання, поштовий, кур'єрський, телефонний, факсимільний зв'язок, Інтернет, транспорт, бухгалтерські послуги, обслуговування устаткування й послуги щодо ІТ-систем; інші пов'язані з дослідженнями й розробками види діяльності, необхідні для отримання результатів досліджень [21].

У низці країн, приміром Австрії, Угорщині, Польщі, Словаччині, де застосовуються різні види пільг на НДДКР, переліки кваліфікованих витрат, передбачених у межах надання цих пільг, можуть різнитися [20].

### **Умови та обмеження застосування податкових пільг на НДДКР**

У більшості країн встановлено обмеження при наданні пільг, котрі можуть стосуватися:

1. Суб'єктів, що мають право на застосування податкових пільг. Ними можуть бути: а) всі платники податку на прибуток, які здійснюють витрати на НДДКР, що відповідають встановленим вимогам; б) лише МСП; в) тільки підприємства, котрі функціонують у пріоритетних сферах діяльності (такі податкові пільги застосовуються, наприклад, у Китаї); г) лише компанії, розташовані на окремих територіях країни (Італія, Португалія). На сьогодні в 13-и із 29 країн ОЕСР податковим законодавством передбачено більш сприятливий режим для МСП у формі встановлення вищих ставок податкових пільг або більш "щедрих" положень про відшкодування. Приміром, у Австралії та Канаді для малих підприємств, що відповідають встановленим вимогам, передбачені як підвищені ставки податкового кредиту, так і окрема можливість відшкодування. В Іспанії допускається комбінування використання податкового кредиту на НДДКР та звільнення за внесками на соціальне страхування тільки для інноваційних МСП. Аналогічні режими в низці країн (США, Нідерландах, Португалії, Бельгії, Франції) передбачені для стартапів і молодих інноваційних фірм. Наприклад, у Франції ще з 2004 р. надається звільнення від сплати внесків на соціальне страхування для молодих інноваційних підприємств (JEI), а з 2008 р. – для молодих університетських підприємств (JEU) [22].

2. Абсолютних сум інвестицій, котрі можуть бути взяті як базові для розрахунку розміру пільги (обсяги витрат на НДДКР, щодо котрих можна скористатися податковою пільгою). При цьому тільки окремі країни (наприклад, Австралія та Італія) встановлюють порогове значення, тобто мінімальну суму, витрат на НДДКР, перевищення якої дає право на податкову пільгу. Законодавством більшості досліджуваних країн передбачено застосування стелі (максимального розміру) кваліфікованих витрат на НДДКР. Такі стелі можуть бути встановлені в абсолютному чи відносному виразі (приміром, у відсотках від кваліфікованих витрат на НДДКР або від зобов'язання з корпоративного податку). Наприклад, у Норвегії встановлено стелю витрат у обсязі 4 млн норвезьких крон (500 тис. євро); при проведенні спільних досліджень із університетами та дослідницькими центрами із затвердженого урядом переліку стеля підвищується до 8 млн крон. У Франції сума витрат на НДДКР, що надає право на інноваційний податковий кредит, обмежена 400 тис. євро [23].

3. Максимальної суми пільги, яка може бути надана платнику в одному податковому періоді. При цьому лише 10 досліджуваних країн (серед них

Бельгія, Греція, Латвія, Литва, Польща, Словенія, Великобританія) [22] повідомили про те, що не встановлюють обмежень щодо надання податкових пільг у сфері НДДКР шляхом використання порогових значень, базових сум чи стелі. В цих випадках податкові пільги на НДДКР, у принципі, можуть обмежуватися тільки недостатньою сумою оподатковуваного прибутку, якщо не буде вжито заходів із відшкодування.

4. Інші обмеження. Приміром, у Норвегії право на податковий кредит мають лише ті проекти, котрі розглянуті і схвалені Науково-дослідною радою Норвегії (*The Research Council of Norway*), а витрати на НДДКР, заявлені для отримання податкового кредиту, повинні бути підтверджені обов'язковим аудитом [24].

В Україні ні податковий кредит, ні податкова знижка на НДДКР не застосовуються. Певний час стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності здійснювалося шляхом надання податкових пільг за принципом секторальної й територіальної вибірковості, тобто у вигляді пільг для окремих видів економічної діяльності, технопарків, а також СЕЗ і ТПР. У 2005 р. більшість цих пільг було скасовано. З прийняттям у 2010 р. Податкового кодексу України податкові пільги для окремих видів економічної діяльності відновлено та запроваджено нові з метою стимулювання енергоефективності, виробництва електричної й теплової енергії з альтернативних джерел, реалізації інвестиційних проектів у пріоритетних галузях економіки. Впродовж 2014–2015 рр. у процесі реалізації заходів фіскальної консолідації пільги з податку на прибуток підприємств було скасовано. У 2016 р. відновлено лише пільгу для суб'єктів літакобудування, котрі займаються розробленням та/або виготовленням із кінцевим складанням літальних апаратів і двигунів до них. Окрім пільг з податку на прибуток підприємств, в Україні передбачені пільги з ПДВ, орієнтовані на стимулювання енергоефективності та енергозаощадження. Також застосовуються окремі пільги інноваційного спрямування. Серед них звільнення від ПДВ операцій із постачання на митній території України результатів НДДКР, котрі проводяться для потреб літакобудівної промисловості (тимчасова пільга); постачання на митній території України результатів НДДКР, які виконуються платниками податку за рахунок кредитних коштів, залучених під гарантії Кабінету Міністрів України для фінансування ратифікованого Верховною Радою України Договору між Україною та Федеративною Республікою Бразилія про довгострокове співробітництво щодо використання ракети-носія “Циклон-4” та ін. Аналогічні пільги з ПДВ у країнах ЄС не використовуються, оскільки не включені до переліку звільнень, дозволених 112-ю Директивою Ради ЄС.

Загалом аналіз податкових стимулів, застосовуваних у нашій державі дав можливість встановити такі їх особливості:

1) відсутність довгострокової політики щодо їх надання й використання, що перешкоджає формуванню позитивних очікувань інвесторів та є серйоз-

ним стримуючим фактором реалізації масштабних інвестиційних проектів, у т. ч. інноваційного спрямування;

2) незначний інноваційний ефект від застосування галузевих податкових пільг, а також податкових пільг, наданих суб'єктам господарювання, котрі реалізували інвестиційні проекти в пріоритетних галузях економіки. Однією з умов їх надання є спрямування вивільнених від їх використання коштів на запровадження інноваційних технологій. Утім, з огляду на те, що це не єдиний напрям використання таких коштів, доволі високою є ймовірність вибору на користь інших напрямів – створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва, повернення кредитів і сплати процентів за ними. Отже, інноваційна спрямованість зазначених пільг не гарантована. Навряд чи можна вважати інноваційними й будь-які заходи з енергозбереження та виробництва енергії з відновлюваних джерел і, відповідно, податкові пільги, орієнтовані на їх стимулювання;

3) практично відсутність податкових пільг (окрім пільг для літакобудування та фінансування згаданого Договору між Україною та Бразилією), безпосередньо спрямованих на стимулювання інвестицій у науку й дослідно-конструкторські роботи;

4) надання пільг, націлених на стимулювання енергозбереження та підвищення енергоефективності, не лише з податку на прибуток підприємств, а й з ПДВ, котрі не використовуються в країнах ЄС, а також відсутність, на відміну від останніх, пільг такого спрямування з акцизного податку на енергоносії та електроенергію;

5) відсутність належного контролю за використанням податкових пільг.

З огляду на зазначене, проведений аналіз елементів пільг для НДДКР з податку на прибуток підприємств може стати орієнтиром для розроблення й запровадження відповідних податкових стимулів в Україні.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Реалізація євроінтеграційних прагнень України передбачає подолання, або принаймні зменшення, розриву між рівнями економічного розвитку нашої держави та європейськими сусідами – членами ЄС. Із цією метою нам необхідно не лише відновити економічне зростання, а й значно підвищити його темпи та змінити якість. Таке зростання вимагає нарощування інвестицій як капітальних, так і в науку та інновації, тобто має досягатися на інноваційній основі. Втім, за теперішнього рівня витрат на НДДКР та інновації в Україні, наслідком чого стало зниження наукоємності ВВП, це не уявляється можливим. Враховуючи бюджетні обмеження, такі витрати треба нарощувати не тільки за рахунок державних коштів, а й за активної участі приватного капіталу, стимулювання інвестиційно-інноваційної активності якого в багатьох країнах світу здійснюється за допомогою перевірених часом податкових стимулів, найпоширенішими з котрих є податкова знижка та податковий кредит на НДДКР. Низка європейських країн одночасно використовують декілька податкових стимулів, доповнюючи їх прямою бюджетною підтримкою інноваційно активних фірм.

Замість запровадження аналогічних стимулів в Україні пропонується скасувати податок на прибуток підприємств, замінивши його податком на виведений капітал. Проте цей податок не розв'яже проблему прихованого виведення капіталів за кордон (через операції з цінними паперами й неприбутковими організаціями тощо). Більше того, він руйнує створену завдяки багаторічним зусиллям систему оподаткування прибутку підприємств, що відповідає європейським стандартам; спричиняє великі втрати бюджету, які на сьогодні нічим компенсувати; є складним в управлінні, вимагає жорсткого контролю витрат, пов'язаних із господарською діяльністю; не сумісний ані з інвестиційними податковими пільгами, ані зі стимулами для НДДКР; його запровадження суперечить положенням міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування. А розраховувати на те, що іноземні інвестори чи український бізнес спрямовуватимуть у НДДКР кошти, заощаджені за рахунок несплати податку з прибутку, котрий не розподіляється, не доводиться. В кращому разі вони вкладатимуть кошти в прибуткові проекти зі швидкою окупністю. Тож альтернативою податку на виведений капітал може бути запровадження пільг для НДДКР і капітальних інвестицій з податку на прибуток підприємств, які безпосередньо пов'язують суму пільги із обсягом певних інвестицій, що відповідають встановленим вимогам.

Уведення перелічених стимулів в Україні можливе лише на основі глибокого аналізу їхніх елементів: визначення НДДКР для цілей оподаткування, складу кваліфікованих витрат на НДДКР як бази для розрахунку суми пільги, підходів щодо її відшкодування, обмежень для її застосування. Вибір виду пільги, що може принести очікувані результати в нашій країні, та конкретного дизайну її елементів має робитися з урахуванням особливостей інституційного середовища, наявних фіскальних обмежень і пріоритетів соціально-економічного розвитку України. В процесі такого вибору варто враховувати, що ефективність податкових стимулів НДДКР та інновацій у кожній країні залежить від низки факторів, основними з котрих є: 1) дизайн податкових пільг (формування їхніх елементів із урахуванням не тільки очікуваних витрат податкових надходжень унаслідок надання пільг, а й схильності бізнесу до інновацій); 2) ефективність інститутів, що здійснюють управління національною інноваційною системою та податкове адміністрування, в т. ч. контроль використання податкових пільг; 3) реакція фірм на фіскальні стимули НДДКР та їх економічні ефекти, яка залежить від рівня конкуренції на ринках, технологічних можливостей, інтенсивності поширення знань і наявності ефектів міжсекторального поширення [25, с. 17, 18]. Зазначене вимагає системного підходу до запровадження податкових стимулів. Лише в такому разі можна сподіватися на реальне підвищення інноваційної активності підприємств та збільшення їхньої частки у витратах на НДДКР.

### Список використаних джерел

1. UNESCO Science Report: towards 2030 – Executive Summary. URL: <http://unesdoc.unesco.org/images/0023/002354/235407e.pdf>.
2. Gross domestic expenditure on R&D by source of funds, 2015 (% of total gross expenditure on R&D). R&D expenditure. Data extracted in February 2017. URL: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/images/8/87/R%26D\\_expenditure\\_YB2017.xlsx](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/images/8/87/R%26D_expenditure_YB2017.xlsx).
3. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / за заг. ред. А. М. Соколовської. Київ : НДФІ, 2006. 320 с.
4. Молдован О. О. Податкові інструменти стимулювання НДДКР корпоративного сектору: світова практика застосування. *Стратегічні пріоритети*. 2013. № 3 (28). С. 38–45.
5. Мазур Ю. А. Налоговые стимулы НИОКР в мировой практике и стимулирование инноваций в Украине. *Экономика промышленности*. 2015. № 3 (71). С. 5–20.
6. Налоговые льготы. Теория и практика применения : монография для магистрантов / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 487 с.
7. Жилінська О. І., Чеберкус Д. В. Пільгове оподаткування витрат на дослідження і розробки: теоретичні та практичні аспекти. *Фінанси України*. 2007. № 12. С. 51–64.
8. OECD review of national R&D tax incentives and estimates of R&D tax subsidy rates, 2016. Deliverable 3.1: Summary report on tax subsidy rates – core countries (Year 1). Version 12, September 2017. Project partly funded under Horizon 2020 Programme of the European Commission. URL: <http://www.oecd.org/sti/RDTaxIncentives-DesignSubsidyRates.pdf>.
9. 5th OECD-NESTI data collection on tax incentive support for R&D expenditures. 2016 / OECD Directorate for Science, Technology and Industry. URL: <http://www.oecd.org/sti/oecd-nesti-data-collection-on-tax-incentive-support-for-rd-expenditures.pdf>.
10. Shah Sh. BEPS and beyond BEPS: a brave new world in intellectual property taxation? URL: [http://fitindia.org/downloads/shreyash\\_shah.pdf](http://fitindia.org/downloads/shreyash_shah.pdf).
11. Global Research & Development Incentives Group. April 2017. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/pwc-global-r-and-d-brochure-april-2017.pdf>.
12. Evers L. K. Intellectual Property (IP) Box regimes. Tax Planning, Effective Tax Burdens and Tax Policy Options / Directorate General for Internal Policies, European Parliament. Oct. 2015. URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL\\_IDA\(2015\)563454\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA(2015)563454_EN.pdf).
13. Innovation, patent location and tax planning by multinationals / O. B. Skeie et al. *ECO/WKP*. 2017. No. 84, Febr. 06. URL: <http://www.oecd.org/eco/Innovation-patent-location-and-tax-planning-by-multinationals.pdf>.
14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (станом на 03.02.2013). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130203>.
15. Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2017. EY Global. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_R\\_and\\_D\\_Incentives\\_Reference\\_Guide\\_2017/\\$FILE/Worldwide-R-%20D-Incentives-Reference-Guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_R_and_D_Incentives_Reference_Guide_2017/$FILE/Worldwide-R-%20D-Incentives-Reference-Guide-2017.pdf).
16. Frascati Manual 2015. Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities. Oct. 08, 2015. URL: <http://www.conicyt.cl/wp-content/uploads/2014/07/Manual-Frascati-2015.pdf>.
17. Revenue Guidelines for Research & Development Tax Credit. Updated March 2015. URL: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/research-development.html>.
18. Guidelines on the Meaning of Research and Development for Tax Purposes. Issued 5 March 2004, updated 6 December 2010 / Department for Business, Innovation & Skills. URL: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/71260/bis-10-1393-rd-tax-purposes.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/71260/bis-10-1393-rd-tax-purposes.pdf).
19. Which expenses qualify as R&D expenditure? URL: <https://rndtax.co.uk/qualifying-rd-expenditure/>.

20. 2017 Survey of Global Investment and Innovation Incentives. March 2017. Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives.pdf>.

21. Compendium of R&D tax incentive schemes: OECD countries and selected economies, 2016 / OECD. URL: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-compendium.pdf>.

22. R&D Tax Incentive Indicators. February 2017 / OECD. URL: <http://oe.cd/rdtax>.

23. 2015 Global Survey of R&D Tax Incentives. Deloitte. October 2015. P. 15. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-tax-global-survey-r-and-d-incentives-2015.pdf>.

24. A Study on R&D Tax Incentives Annex: Country fiches. Final report European Commission. The Hague, 28 November 2014. URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/services\\_papers/working\\_papers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/services_papers/working_papers/index_en.htm).

25. Castellacci F, Lie C. Do the effects of R&D tax credits vary across industries? A meta-regression analysis. *MPRA Paper*. 2013. No. 47937. URL: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/47937/>.

### References

1. UNESCO. (2015). *UNESCO Science Report: towards 2030 – Executive Summary*. Retrieved from <http://unesdoc.unesco.org/images/0023/002354/235407e.pdf>.

2. Eurostat. (2017, February). *Gross domestic expenditure on R&D by source of funds, 2015 (% of total gross expenditure on R&D). R&D expenditure*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/images/8/87/R%26D\\_expenditure\\_YB2017.xlsx](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/images/8/87/R%26D_expenditure_YB2017.xlsx).

3. Sokolov's'ka, A. M. (Ed.). (2006). *Sy's'tema podatkovy'kh pil'h v Ukrayini u konteksti yevropejs'koho dosvidu* [The system of tax benefits in Ukraine in the context of European experience]. Ky'yiv: NDFI [in Ukrainian].

4. Moldovan, O. O. (2013). Podatkovi instrumenty` sty'mulyuvannya NDDKR korporatyvnoho sektoru: svitova prakty'ka zastosuvannya [Tax incentives for R&D of the corporate sector: international practice of application]. *Stratehichni priory'tety'* [Strategic priorities], 3 (28), 38–45 [in Ukrainian].

5. Mazur, Yu. A. (2015). Nalogovy'e stimuly` NIOKR v mirovoj praktike i stimulirovanie innovacij v Ukraine [Tax incentives for R&D in international practice and stimulating innovation in Ukraine]. *E'konomika promy'shlyennosti* [Economy of industry], 3 (71), 5–20 [in Russian].

6. Majburov, I. A., Ivanov, Yu. B. (Eds.). (2014). *Nalogovy'e l'goty'. Teoriya i praktika primeneniya* [Tax benefits. Theory and practice of application]. Moscow: YUNITI-DANA [in Russian].

7. Zhy'lins'ka, O. I., Cheberkus D. V. (2007). Pil'hove opodatkuвання vy`trat na doslidzhennya i rozrobky`: teorety`chni ta prakty`chni aspekty` [Relief taxing of expenditures for researches and developments: theoretical and practical aspects]. *Finansy` Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 12, 51–64 [in Ukrainian].

8. OECD. (2017, September). *OECD review of national R&D tax incentives and estimates of R&D tax subsidy rates, 2016. Deliverable 3.1: Summary report on tax subsidy rates – core countries (Year 1). Version 12*. Retrieved from <http://www.oecd.org/sti/RDTaxIncentives-DesignSubsidyRates.pdf>.

9. OECD. (2016). *5th OECD-NESTI data collection on tax incentive support for R&D expenditures*. Retrieved from <http://www.oecd.org/sti/oecd-nesti-data-collection-on-tax-incentive-support-for-rd-expenditures.pdf>.

10. Shah, Sh. (n. d.). *BEPS and beyond BEPS: a brave new world in intellectual property taxation?* Retrieved from [http://fitindia.org/downloads/shreyash\\_shah.pdf](http://fitindia.org/downloads/shreyash_shah.pdf).

11. PwC. (2017). *Global Research & Development Incentives Group. April 2017*. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/pwc-global-r-and-d-brochure-april-2017.pdf>.

12. Evers, L. K. (2015, October). *Intellectual Property (IP) Box regimes. Tax Planning, Effective Tax Burdens and Tax Policy Options*. Directorate General for Internal Policies, European Parliament. Retrieved from [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL\\_IDA\(2015\)563454\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA(2015)563454_EN.pdf).
13. Skeie, O. B., Johansson, A., Menon, C. & Sorbe, S. (2017, February 6). Innovation, patent location and tax planning by multinationals. *ECO/WKP*, 84. Retrieved from <http://www.oecd.org/eco/Innovation-patent-location-and-tax-planning-by-multinationals.pdf>.
14. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Podatkovy`j kodeks Ukrainy`n`y`* [Tax Code of Ukraine] (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130203> [in Ukrainian].
15. EY Global. (2017). *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2017*. Retrieved from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_R\\_and\\_D\\_Incentives\\_Reference\\_Guide\\_2017/\\$FILE/Worldwide-R-%20D-Incentives-Reference-Guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_R_and_D_Incentives_Reference_Guide_2017/$FILE/Worldwide-R-%20D-Incentives-Reference-Guide-2017.pdf).
16. OECD. (2015, October 8). *Frascati Manual 2015. Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. Retrieved from <http://www.conicyt.cl/wp-content/uploads/2014/07/Manual-Frascati-2015.pdf>.
17. Irish Tax and Customs. (2015, March). *Revenue Guidelines for Research & Development Tax Credit*. Retrieved from <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/research-development.html>.
18. Department for Business, Innovation & Skills. (2010). *Guidelines on the Meaning of Research and Development for Tax Purposes*. Retrieved from [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/71260/bis-10-1393-rd-tax-purposes.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/71260/bis-10-1393-rd-tax-purposes.pdf).
19. Which expenses qualify as R&D expenditure? (n. d.). *R&D Tax Solutions*. Retrieved from <https://rndtax.co.uk/qualifying-rd-expenditure/>.
20. Deloitte. (2017, March). *2017 Survey of Global Investment and Innovation Incentives*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/Tax/us-tax-surveyof-global-investment-and-innovation-incentives.pdf>.
21. OECD. (2017, March 8). *Compendium of R&D tax incentive schemes: OECD countries and selected economies, 2016*. Retrieved from <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-compendium.pdf>.
22. OECD. (2017, February). *R&D Tax Incentive Indicators*. Retrieved from <http://oe.cd/rntax>.
23. Deloitte. (2015, October). *2015 Global Survey of R&D Tax Incentives*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-tax-global-survey-r-and-d-incentives-2015.pdf>.
24. European Commission. (2014, November 28). *A Study on R&D Tax Incentives Annex: Country fiches. Final report*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/services\\_papers/working\\_papers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/services_papers/working_papers/index_en.htm).
25. Castellacci, F., Lie, C. (2013, July 2). Do the effects of R&D tax credits vary across industries? A meta-regression analysis. *MPRA Paper*, 47937. Retrieved from <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/47937/>.