

УДК 347.73:316.422

**М.В. Тригубенко,**

здобувач Державного науково-дослідного інституту  
МВС України

## **ПОДАТКОВІ ІНСТРУМЕНТИ ФІНАНСОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ НАУКОВОЇ ТА НАУКОВО-ТЕХНІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ФОРМА ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ ТАКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

*У статті розглядається зарубіжний досвід використання податкових інструментів державного регулювання у сфері наукової і науково-технічної діяльності, які застосовуються для державної підтримки суб'єктів наукової діяльності з метою створення економічно сприятливих умов для ефективного провадження такої діяльності. На основі аналізу практики зарубіжних країн (Великобританії, Австрії, Німеччини, Канади, Франції тощо) визначено, що з метою зменшення податкового навантаження на суб'єктів наукової та науково-технічної діяльності застосовуються податкові пільги, відстрочка оподаткування, інноваційний податковий кредит, що створює умови для розвитку такої діяльності.*

**Ключові слова:** податкові інструменти, фінансове стимулювання, наукова діяльність, науково-технічна діяльність.

*В статье рассматривается зарубежный опыт использования налоговых инструментов государственного регулирования в сфере научной и научно-технической деятельности, которые применяются для государственной поддержки субъектов научной деятельности с целью создания экономически благоприятных условий для эффективного осуществления такой деятельности. На основании анализа практики зарубежных стран (Великобритании, Австрии, Германии, Канады, Франции и др) определено, что с целью уменьшения налоговой нагрузки на субъектов научной и научно-технической деятельности применяются налоговые льготы, отсрочка налогообложения, инновационный налоговый кредит, что, в свою очередь, создает условия для развития такой деятельности.*

**Ключевые слова:** налоговые инструменты, финансовое стимулирование, научная деятельность, научно-техническая деятельность.

*Paper deals with foreign experience of use of the tax instruments of the state regulation in the sphere of the research and scientific and technical activities that are applied for state support of research activities in order to create economically favorable conditions for the effective implementation of such activities. On the basis of the analysis of practice of foreign countries (Great Britain, Austria, Germany, Canada, France, etc.) it is determined that in order to reduce the tax burden on the subjects of the research and scientific and technical activities tax credits, deferred taxation, innovation tax credit, which, in the howling turn, creates conditions for the development of such activities are applied.*

**Keywords:** fiscal instruments, financial incentives, scientific activity, scientific and technical activities.

Відповідно до ст. 47 Закону України “Про наукову та науково-технічну діяльність” від 26 листопада 2015 року № 848-VIII для створення економічно

сприятливих умов для ефективного провадження наукової і науково-технічної діяльності відповідно до законодавства України, забезпечення до 2025 року збільшення обсягу фінансування науки за рахунок усіх джерел до 3 відсотків валового внутрішнього продукту – показника, визначеного Лісабонською стратегією Європейського Союзу, держава може використовувати фінансово-кредитні та податкові інструменти державного регулювання у сфері наукової і науково-технічної діяльності [1].

Дослідженню податкових інструментів державного регулювання у сфері наукової і науково-технічної діяльності приділяли увагу в своїх дослідженнях В.В. Алексеев, Р.Й. Желізняк [2, с. 9], М.А. Дмитренко [3, с. 79], З.В. Пічкурова, З.І. Гала [4, с. 187], М.О. Кизим, Л.В. Касьянова [5, с. 24], В. Коваленко, М. Мельник [6, с. 301] П.А. Полтавський [7, с. 53], Т.О. Проценко, О. Голяшкін [8, с. 15], І.П. Петровська [9, с. 299] та інші.

Закон України “Про наукову та науково-технічну діяльність” від 26 листопада 2015 року № 848-VIII ні визначення того, які саме податкові інструменти можуть застосовуватися для створення економічно сприятливих умов для ефективного провадження наукової і науково-технічної діяльності, ні їх переліку не містить. Саме аналізу цих інструментів та міжнародній практиці їх застосування і буде присвячене наше дослідження.

В доктринальній площині податкові інструменти, що можуть застосовуватися для створення економічно сприятливих умов для ефективного провадження наукової і науково-технічної діяльності, визначаються як податкові інструменти фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності [10; 11, с. 144]. Серед науковців немає єдності у визначенні переліку таких інструментів, різняться навіть підходи до їх класифікації. Так, Ю.Б. Іванов класифікує податкові інструменти фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності на три групи: 1) системні – інструменти фінансового стимулювання, вбудовані в систему оподаткування (загальний рівень оподаткування, структура чинної системи оподаткування й альтернативні системи оподаткування); 2) комплексні – інструменти фінансового стимулювання, які одночасно стосуються декількох податків та зборів, що створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників (спеціальні податкові режими, що вводяться за територіальною і галузевою відзнакою); 3) локальні – інструменти фінансового стимулювання, які пов’язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку та збору, що визначається обранням сполученням елементів податку і відповідним порядком обчислення податкових зобов’язань (інструменти, пов’язані з об’єктом оподаткування, визначення складу платників податків і принципи встановлення та розмір ставки податку) [12, с. 264]. В. Загорський, Ю. Іванов, О.С. Іванченко як критерій класифікації податкових інструментів фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності пропонують визначати стадії наукового процесу (фундаментальні дослідження, прикладні дослідження, дослідно-конструкторські роботи, впровадження, споживання) [13, с. 93]. На думку зазначених науковців, на стадії фундаментальних досліджень застосовуються такі податкові інструменти фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності, як звільнення від сплати імпортного ПДВ та пільг за єдиним соціальним внеском і т.ін., на стадії прикладних досліджень – податковий кредит, податкові канікули, приріст на податкову знижку, прискорена амортизація, застосування об’ємної податкової знижки і т.ін., на стадії дослідно-конструкторських робіт – податковий кредит та об’ємна податкова знижка і т.ін. [13, с. 93]. С. Васильєв пропонує класифікувати податкові інструменти фінансового стимулювання

наукової та науково-технічної діяльності залежно від видів податків (звільнення від оподаткування діяльності суб'єктів наукової та науково-технічної діяльності прибутковим податком, податком на додану вартість тощо) та за суб'єктивним принципом (державні, місцеві, регіональні) [14, с. 70–71].

Наукова дискусія розгорнулася навколо класифікації зазначених інструментів за критерієм спрямованості їх стимулювальної дії. П.М. Завлин, О.К. Казанцев, Л.І. Минделі зазначають, що за спрямованістю стимулювальної дії податкові інструменти фінансового стимулювання поділяються на: спрямовані на зниження податкової складової в ціні наукового і інноваційного продукту; спрямовані на створення стимул-реакцій для розширення попиту на наукові дослідження; спрямовані на створення стимул-реакцій для інвестування в науку і інноваційну сферу; спрямовані на стимулювання малих інноваційних підприємств [15, с. 465]. За визначенням Є.В. Попова, за таким критерієм податкові інструменти фінансового стимулювання поділяються на: спрямовані на створення економічних стимулів для розширення попиту на наукові дослідження; спрямовані на створення стимулів для інвестування в науку і науково-технічну сферу; спрямовані на стимулювання громадян для участі в науковій та науково-технічній діяльності; спрямовані на зниження витрат при здійсненні наукової діяльності [16, с. 14].

Власну позицію з цього питання вважаємо доцільним обґрунтувати, враховуючи на зарубіжний досвід.

У європейських країнах одним з найпоширеніших видів податкових інструментів фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності є податкові пільги. Так, в Австралії наукові установи звільняються від сплати митних зборів та ПДВ товарів, що призначені для експорту і можуть відносити на собівартість 125 % витрат на проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, і, за умови збереження середнього рівня таких витрат, за три попередніх роки у звітному періоді, претендувати на їх додаткове списання у розмірі 50 % [17, с. 423]. В Австрії оподатковуваний прибуток суб'єктів наукової діяльності зменшується на 35 % від обсягу витрат на науково-дослідні роботи, які перевищують середній рівень зазначених витрат за три попередніх роки [18, с. 77]. У Великобританії розмір податкової пільги встановлюється залежно від виду компанії: 150 % – від витрат на дослідження та розробки для малих і середніх компаній, 125 % – від витрат на дослідження та розробки для великих компаній [19]. У Німеччині компанії, що займаються науково-дослідними та дослідно-конструкторськими роботами, звільняються від сплати корпоративного податку на доходи, отримані від такої діяльності [17, с. 428]. У Франції за перші два роки існування акціонерні товариства, які здійснюють наукову діяльність, повністю звільняються від оподаткування, на третій рік під оподаткування припадає 25 % доходу, на четвертий – 50 %, на п'ятий – 75 %, а з шостого – 100 % [20, с. 44].

Крім звільнення від сплати податків, застосовуються інші податкові інструменти фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності:

зниження ставок податку на прибуток для замовних та спільних науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, зарахування частини прибутку наукової організації на спеціальні рахунки з подальшим пільговим оподаткуванням [21];

податкові канікули – звільнення від оподаткування прибутку, отриманого від реалізації наукового продукту протягом певного часу [22, с. 7];

встановлення норм прискореної амортизації окремих видів основних засобів [2, с. 428];

податкові пільги, застосування яких пов'язано з реалізацією наукового продукту, проте не обмежено прибутком від його здійснення [5, с. 24].

Надання податкових пільг спрямоване на стимулювання громадян до участі в науковій та науково-технічній діяльності та зниження витрат при здійсненні такої діяльності.

Досить широко застосовується відстрочка оподаткування. П.А. Полтавський зазначає, що відстрочка оподаткування застосовується для вирішення проблем, що виникають у суб'єктів наукової діяльності, які витрачають кошти на проведення винахідницьких робіт і придбання для цього необхідного обладнання, але на початковому етапі не отримують достатнього прибутку і пов'язані з циклічністю розвитку ринкової економічної системи, що передбачає послідовну зміну підйомів та спадів кон'юктури [7, с. 53]. Науковець підкреслює, що законодавство багатьох країн передбачає перенесення оподаткування на певний період (до 10 років залежно від типу наукової або науково-технічної діяльності) з метою створення стимулів до заняття такою діяльністю шляхом зменшення податкового навантаження на початковому етапі науково-виробничого циклу [7, с. 53].

Особливу увагу привертає такий вид податкових інструментів фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності, що застосовується в багатьох зарубіжних країнах, як податковий інноваційний кредит. Як видно з його назви, цей кредит надається не для всіх видів наукової діяльності, а лише для її специфічного виду – інноваційної, і полягає у зміні строку сплати податків, за якої для суб'єктів інноваційної діяльності, що є платниками відповідного податку, надається можливість протягом зазначеного строку (та в певних розмірах) зменшувати свої податкові платежі з майбутньою поетапною сплатою суми кредиту та нарахованих процентів або без їх сплати [22, с. 55]. У Великобританії розмір такого кредиту становить 150 % для суб'єктів інноваційної діяльності малого та середнього бізнесу та 100 % для суб'єктів великого; у Ірландії інноваційний податковий кредит встановлено у розмірі 20 %, у Канаді для суб'єктів інноваційної діяльності розмір податкового кредиту коливається від 10 до 25 % залежно від галузі, у якій здійснює діяльність такий суб'єкт, у Франції – від 20 до 40 % залежно від обсягів зростання прибутку суб'єктів інноваційної діяльності за останні три роки [23, с. 303]. У Японії суб'єктам інноваційної діяльності надається інноваційний податковий кредит у розмірі 29 % приросту витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, а в сфері базових технологій – у розмірі 7 % інвестицій в науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, проте сума обох податкових кредитів не повинна перевищувати 15 % заборгованості фірми з податку [24, с. 12]. Податковий інноваційний кредит зменшує податкове навантаження на суб'єктів інноваційної діяльності на початковому етапі інноваційного циклу, що створює умови для того, щоб розпочати інноваційну діяльність.

Таким чином, формування системи податкових інструментів фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності як форми державної підтримки суб'єктів наукової діяльності в Україні повинно спиратись на ефективний зарубіжний досвід. В зарубіжних країнах застосовуються такі види податкових інструментів фінансового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності, як: податкові пільги, відстрочка оподаткування, інноваційний податковий кредит, які спрямовані на зменшення податкового навантаження на суб'єктів наукової та науково-технічної діяльності, що створює умови для розвитку такої діяльності.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Про наукову та науково-технічну діяльність : Закон України від 26 листопада 2015 року № 848-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2016. – № 3. – Ст. 25.
2. *Алексеев І.В.* Європейський досвід податкового стимулювання наукової діяльності / І.В. Алексеев, Р.Й. Желізняк // Проблеми економіки та управління : збірник наукових праць. – Львів. – 2012. – С. 7–16.
3. *Дмитренко М.А.* Роль держави у підтримці і стимулюванні наукової та науково-технічної діяльності / М.А. Дмитренко // Вісник Української академії банківської справи. – 2003. – № 1. – С. 77–81.
4. *Пічкурова З.В.* Інструменти фінансової підтримки наукової діяльності в розвинених країнах світу / З.В. Пічкурова, З.І. Галя // Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право. – 2012. – № 1. – С. 187–190.
5. *Кизим О.М.* Класифікація інструментів податкового стимулювання науки / О.М. Кизим, Л.В. Касьянова // Проблеми економіки. – 2012. – № 4. – С. 23–29.
6. *Коваленко В.* Зарубіжний досвід податкового стимулювання наукової та науково-технічної діяльності / В. Коваленко, М. Мельник // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 300–307.
7. *Полтавський П.А.* Государственное регулирование инновационной деятельности / П.А. Полтавский // Вестник Челябинского государственного университета. – 2010. – № 27. – С. 52–56.
8. *Проценко Т.О.* Правові форми і методи стимулювання розвитку наукових процесів / Т. Проценко, О. Голяшкін // Вісник Академії управління МВС. – 2009. – № 3. – С. 14–22.
9. *Петровська І.П.* Податкові пільги як спосіб стимулювання наукової діяльності / І.П. Петровська // Вісник Житомирського державного технологічного університету України. – 2013. – № 1 (63). – С. 299–301.
10. *Батіщева С.М.* Бюджетні стимули в системі фінансового стимулювання / С.М. Батіщева [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/17\\_SSN\\_2007/Economics/22427.doc.htm](http://www.rusnauka.com/17_SSN_2007/Economics/22427.doc.htm)
11. *Чернявська О.* Фінансові інструменти стимулювання науково-технічної діяльності: світова практика та українські реалії / О. Чернявська // Міжнародна економічна політика. – 2009. – № 10–11. – С. 143–172.
12. *Іванов Ю.Б.* Оподаткування та наукова діяльність : монографія / Ю.Б. Иванов . – Х. : ИНЖЕК, 2006. – 336 с.
13. *Загорский В.С.* Особенности применения инструментов льготного налогообложения для стимулирования науки и техники / В.С. Загорский, Ю.Б. Иванов, А.С. Иванченко. – Х. : ИНЖЕК, 2007. – 432 с.
14. *Васильев С.* Специальный налоговый режим как инструмент стимулирования научной деятельности / С. Васильев // Финансовое право. – 2009. – № 9. – С. 127–130.
15. *Инновационный менеджмент* / под ред. П.Н. Завлина, А.К. Казанцева, Л.И. Миндели. – 2-е изд. перераб. и доп. – М. : ЦИСН, 1998. – 518 с.
16. *Попов Е.В.* Основные направления налоговой политики государства в целях стимулирования научного развития / Е.В. Попов // Инновации. – 2006. – № 7. – С. 14–26.
17. *Чичкало-Кондрацька І.Б.* Зарубіжний досвід використання фінансових механізмів стимулювання наукового прогреса / І.Б. Чичкало-Кондрацька // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 420–432.
18. *Жилінська О.* Проблеми фіскального стимулювання розвитку інноваційного підприємництва в Україні / О. Жилінська, Д. Чеберкус // Банківська справа. – 2005. – № 6. – С. 77–78.
19. *Guidelines on the Meaning of Research and Development for Tax Purposes* [Electronic resource]. – Access Mode : <https://www.gov.uk/government/publications/guidelines-on-the-meaning-of-research-and-development-for-tax-purposes>.
20. *Скиба Г.В.* Механізми та методи державної підтримки і Україні з урахуванням іноземного досвіду : в 3 т. / Г.В. Скиба // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 6. – Т. 3. – С. 43–46.
21. *Микушева Т.Ю.* Зарубежный опыт государственного регулирования научной и научно-технической деятельности / Т.Ю. Микушева [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CBsQFjAA&url=http%3A%2F%2Finnclub.info%2Fwp-content>.

22. *Литвинова А.В.* Развитие методов и инструментов государственного стимулирования инновационной деятельности в РФ / Ф.В. Литвинова, М.В. Парфенова // Государственный советник. – 2013. – № 3. – С. 46–57.

23. *Шумпетер Й.* Теория экономического развития (исследование предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры / Й. Шумпетер; общ. ред. А.Г. Михайловского; вступ. ст. А.Г. Михайловского, В.И. Бомкина. – М. : Прогресс, 1982. – 456 с.

24. *Леонтьев Л.И.* Опыт стимулирования инновационной деятельности за рубежом / Л.И. Леонтьев // Инновации. – № 4. – 2003. – С. 11–13.

Отримано 28.10.2015