

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)



Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 7, 2015 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 336.225.66:338.24.021.8

*І. В. Точиліна,
науковий співробітник, ДННУ «Академія фінансового управління»*

ФОРМУВАННЯ В УКРАЇНІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*І. V. Tochylina,
scientist, Academy of Financial Management*

REGULATORY SUPPORT OF STATE POLICY OF TAX RELIEF FOR INNOVATIONS IN UKRAINE

В статті досліджено процес розвитку нормативної бази щодо пільгового оподаткування інноваційної діяльності в Україні та запропоновано шляхи її вдосконалення. З цією метою запропоновано запровадження об'ємного дослідницького податкового кредиту з використанням диференційованої ставки, залежно від обсягів вкладень в НДДКР, що сприятиме посиленню зацікавленості суб'єктів господарювання у напроцюванні таких інвестицій. Здійснено економічне обґрунтування такої пільги, показано переваги запропонованого механізму перед іншими механізмами надання дослідницьких податкових пільг.

The article explored development of regulatory framework of tax relief for innovations in Ukraine and studied ways of its improving. For this purpose the volume R&D tax credit with differentiated rate proposed to introduce. It will be encourage businesses to increasing their R&D expenses. The economic assessment of such benefit is made, advantages over other tax relief is shown.

Ключові слова: *інноваційна діяльність, податкові пільги, законодавче забезпечення, стимулювання інноваційного розвитку.*

Keywords: *innovations, tax incentives, R&D tax credit, legislative support, promotion of innovative development.*

Постановка проблеми. Головною метою державної інноваційної політики визнається створення соціально-економічних, організаційних і правових умов для ефективного відтворення, розвитку й використання науково-технічного потенціалу країни, забезпечення впровадження сучасних екологічно чистих, безпечних, енерго- та ресурсозберігаючих технологій, виробництва та реалізації нових видів конкурентоспроможної продукції. Згідно чинного законодавства, державне регулювання інноваційної діяльності може здійснюватися (поряд з іншими) шляхом встановлення пільгового оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності[1]. Стан нормативно-правової бази у сфері оподаткування значною мірою визначає можливості для ефективної реалізації регулюючої функції податків. Оскільки застосування цього інструменту в Україні характеризується низькою ефективністю, зокрема, через нестабільність податкового законодавства, перелік та умови надання податкових пільг для суб'єктів науково-технічної та інноваційної діяльності потребують вдосконалення шляхом внесення обґрунтованих змін до ПКУ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблеми надання податкових пільг, зокрема для стимулювання інноваційної діяльності має певні результати в роботах вітчизняних науковців. Серед тих, хто досліджує різні аспекти надання податкових пільг, їх впливу на інноваційний розвиток економіки варто виділити А.М.Соколовську, Т.І.Сфименко, І.А.Майбурова, Ю.Б.Іванова, О.С.Віннікову, А.С.Мельничук, О.І.Марченко, І.А.Крисоватого, та ін. Проте, питання законодавчого забезпечення надання податкових пільг для стимулювання інноваційного розвитку в цих роботах представлено недостатньо.

Постановка завдання. Дослідити процес становлення нормативно-правової бази щодо пільгового оподаткування інноваційної діяльності та окреслити шляхи її вдосконалення з метою стимулювання інноваційного розвитку економіки.

Виклад основного матеріалу. Процеси економічної трансформації Україна почала, маючи розгалужену сферу досліджень та розробок, значний досвід освоєння інновацій, особливо у сфері енергетики та електрифікації, виробництві ряду видів озброєнь, деяких інших галузях. Разом з тим, виробництво в цілому характеризувалося високою енерго- та матеріалоемісністю, значним застосуванням ручної праці. Тому питання стимулювання інноваційного розвитку, прискорення науково-технічного прогресу розглядалося в Україні як надзвичайно актуальне вже на початкових етапах економічних реформ. І, хоча, протягом тривалого часу інноваційному законодавству України була властива певна фрагментарність та непослідовність, формуванню фінансово-кредитних та податкових важелів стимулювання наукової і науково-технічної діяльності приділялося багато уваги.

Характерно, що на той час норми щодо надання пільг були прописані в законодавстві що регулює державну політику у науковій сфері, а не в податковому законодавстві. Так, статтею Закону України «Про основи державної політики у сфері науки і науково-технічної діяльності»[2] (далі – Закон №1977) було передбачено ряд пільг для суб'єктів науково-технічної діяльності. Зокрема, передбачалося, що державні навчально-виховні заклади, наукові установи і організації, діяльність яких повністю або частково фінансується з бюджету, будуть звільнятися від сплати податків без обмеження рівня рентабельності, а прибуток (доход) дослідно-конструкторських, конструкторсько-технологічних організацій та дослідних виробництв при цих установах буде оподатковуватися у розмірі 25 відсотків від ставки податку для підприємств України. У розмірі 50 відсотків від ставки податку для підприємств України планувалося оподатковувати прибуток (доход) дослідних заводів, частка дослідної продукції яких становить не менше 80 відсотків.

Крім того, цим Законом було передбачено, що оподатковуваний доход суб'єктів науково-технічної діяльності зменшується на суму в розмірі 50 відсотків затрат підприємств (крім капітальних вкладень) на проведення власними силами або державними науковими організаціями науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, підготовку і освоєння нових прогресивних технологій та видів продукції, здійснюваних за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємств. Але виданий пізніше Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій»[3], встановив обмеження для суми зменшення прибутку, яка відтак не повинна була перевищувати 5 відсотків оподаткованого прибутку.

Закон №1977 також містив норми, згідно з якими Державний фонд фундаментальних досліджень, Державний та інші інноваційні фонди, зареєстровані у встановленому порядку, повністю звільнялися від сплати податків, а оподатковуваний прибуток (доход) підприємств і об'єднань зменшувався на суму добровільних внесків у такі фонди.

З розвитком податкового законодавства, всі вказані норми Закону №1977 поступово були вилучені з нього ту у зміненому вигляді перенесені до нормативних актів з питань оподаткування. Його нинішня редакція, яка має назву «Про наукову та науково-технічну діяльність» [4], містить лише рамкову норму, згідно з якою «держава застосовує фінансово-кредитні та податкові важелі для створення економічно сприятливих умов для ефективного здійснення наукової і науково-технічної діяльності відповідно до законодавства України».

Вже згаданий Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій»[3], який був чинним до жовтня 1996 року, передбачав наступні пільги щодо сплати податку та амортизаційних відрахувань. Згідно п.1 статті 7 Декрету, при обчисленні податку з прибутку оподатковуваний прибуток міг зменшуватися на: а) суму в розмірі 50 процентів затрат підприємств (крім капітальних вкладень) на проведення власними силами або науковими організаціями науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, підготовку й освоєння нових прогресивних та екологічно чистих технологій та видів продукції, здійснюваних за рахунок прибутку (як уже згадувалося, у разі проведення вказаних робіт науковими організаціями, сума зменшення прибутку обмежувалася 5 відсотками оподаткованого прибутку). По суті, це був класичний дослідницький 50-ти відсотковий податковий кредит, хоч така назва і не зафіксована в законодавстві; б) суму прибутку, використаного на реконструкцію і модернізацію активної частини виробничих фондів, на нове будівництво, розширення, введення і освоєння нових потужностей по виробництву товарів (робіт, послуг). Вказана пільга надавалася тим підприємствам, які повністю використали на цю мету амортизаційні відрахування і залишки невикористаного прибутку минулих років. А згідно п.3 цієї ж статті, підприємства, які виробляли нову продукцію, що не виготовлялася іншими підприємствами України, за переліком, установлюваним Міністерством економіки України, звільнялися від сплати податку з прибутку, одержаного від реалізації нової продукції в перший рік виробництва. На другий рік прибуток оподатковувався в розмірі 50 процентів від діючої ставки податку.

Першочерговими принципами побудови системи оподаткування було визначено стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності – введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва[5, ст.3].

Згодом, в новій редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 1 липня 1997 року [6, ст.7] з'являється норма, яка визначає особливості оподаткування інноваційної діяльності інноваційних центрів, внесених до державного реєстру: прибуток від реалізації інноваційного продукту, заявленого при реєстрації в інноваційних центрах оподатковується у розмірі 50 відсотків від діючої ставки; такі пільги діють перші три роки після державної реєстрації продукції як інноваційної.

В 1998 році в законодавстві з'являється поняття *інвестиційного податкового кредиту*, який надається для здійснення *інноваційних програм* – це відстрочка плати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений строк з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, що буде отримано внаслідок реалізації інноваційних програм[7]. Тоді ж наукові установи і організації звільняються від сплати ПДВ при ввезенні приладів та обладнання для власних потреб [7].

Наступним етапом становлення нормативної бази щодо пільгового оподаткування інноваційної діяльності в Україні було ухвалення Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» [8] 16 липня 1999 року. Цей Закон визначив правові та економічні засади запровадження та функціонування спеціального режиму інвестиційної та інноваційної діяльності технологічних парків, започаткувавши тим самим процес їх створення в Україні. В статті 4 було визначено наступні особливості оподаткування технологічних парків та їх учасників:

1. Суми податку на додану вартість, нараховані в порядку, встановленому Законом України "Про податок на додану вартість" (168/97-ВР), по операціях з продажу товарів (виконання робіт, надання послуг), пов'язаних з виконанням інвестиційних та інноваційних проектів за пріоритетними напрямками діяльності технологічних парків, і суми податку з прибутку, одержаного від виконання зазначених проектів, нараховані в порядку, встановленому Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" (334/94-ВР), технологічні парки та їх учасники, могли не перераховувати до бюджету, а зараховували на спеціальні рахунки та використовувати зазначені суми виключно на наукову та науково-технічну діяльність, розвиток власних науково-технологічних і дослідно-експериментальних баз. Такі норми могли застосовуватися у період виконання кожного інвестиційного та інноваційного проекту, але не більше ніж п'ять років з моменту реєстрації проекту.

2. Технологічні парки, їх учасники, дочірні та спільні підприємства були звільнені від сплати збору до Державного інноваційного фонду (ця пільга діяла трохи більше року, згодом Державний інноваційний фонд було ліквідовано як такий, що не виправдав свого існування).

Технологічні парки та їх учасники, яким надавалися такі пільги повинні були вести окремий бухгалтерський облік операцій, пов'язаних з виконанням інвестиційних та інноваційних проектів. Не використані протягом встановленого строку дії спеціального режиму інвестиційної та інноваційної діяльності кошти, накопичені на спеціальних рахунках, підлягали зарахуванню до Державного бюджету України.

Протягом періоду до квітня 2005 року відбувалося розширення переліку Технологічних парків, вдосконалювалися норми щодо порядку ведення бухгалтерського обліку, терміну дії спец режиму та відповідальності за нецільове використання сум податку. Це сприяло зростанню кількості зареєстрованих проектів технопарків та випуску інноваційної продукції, створенню нових робочих місць. Законом України Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів[9] статтю 4, в якій було прописано пільги вилучили із закону про Технопарки.

Нова редакція закону, ухвалена в лютому 2006 року замість надання податкових пільг передбачала надання цільових субсидій (ст.7 закону) у вигляді:

- звільнення від ввізного мита при ввезенні в Україну для реалізації проектів технологічних парків нових устаткування, обладнання та комплектуючих, а також матеріалів, які не виробляються в Україні;

- податкового векселя на суми податкового зобов'язання, що нараховуються згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» (168/97-ВР) при імпорті нових устаткування, обладнання та комплектуючих, зі строком погашення на 720 календарний день, а при імпорті матеріалів, які не виробляються в Україні, зі строком погашення на 180 календарний день з дня надання векселя органу митного контролю;

- суми податку на прибуток, одержаного при реалізації проектів технологічних парків, нарахованого в порядку, встановленому Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Зазначені суми податків, що нараховувалися при виконанні проектів технологічних парків, технологічні парки, їх учасники та спільні підприємства не мусили перераховувати до бюджету, а зараховували на спеціальні рахунки технологічних парків та їх учасників у строки встановлені законодавством.

Після ухвалення Податкового кодексу субсидії пов'язані зі сплатою податку на прибуток та ПДВ відмінили, залишилася єдина цільова субсидія у вигляді сум ввізного мита, що нараховуються згідно з митним законодавством України, при ввезенні в Україну для реалізації проектів технологічних парків нових устаткування, обладнання та комплектуючих, а також матеріалів, які не виробляються в Україні.

Окремо варто згадати про те, що спроби запровадити спеціальний режим оподаткування інноваційної діяльності для промислових підприємств Законом України «Про інноваційну діяльність» [1] тривали більше, ніж три роки. Президент тричі накладав на нього вето. Законом було передбачено цілий ряд пільг для підприємств, які здійснюють інноваційну діяльність. Передбачалося, що підприємства які випускають інноваційну продукцію отримують право 50% як з ПДВ, так і податку на прибуток не перераховувати до державного бюджету, а використовувати на подальше розширення масштабів інноваційної діяльності. Також були передбачені пільги зі сплати земельного податку та особливий порядок митного обкладання необхідних для виконання інноваційних проектів устаткування та комплектуючих. Однак, ці пільги так і не були введені в дію. Спочатку їх запровадження блокувалося Законами України про Державний бюджет на відповідний рік, а в 2005 році статті, в яких визначалися особливості оподаткування та митного регулювання інноваційної діяльності було виключено на підставі Закону № 2505-IV одночасно з відміною пільг для технопарків.

В результаті тактику впровадження норм щодо стимулювання інноваційної діяльності було змінено з вдосконалення рамкового закону на сегментацію об'єктів підтримки та встановлення для них спеціальних додаткових норм. Рамковий закон зберіг для них цю можливість. Так, згідно статті 16 «інноваційне підприємство може функціонувати у вигляді інноваційного центру, бізнес-інкубатора, технополісу, технопарку тощо». Тому надалі система стимулювання почала розвиватися саме відносно окремих сегментів національної інноваційної системи, причому як на рівні певних типів інноваційних структур, так і окремих суб'єктів інноваційної діяльності [10, с.17].

Таким чином, очевидно є непослідовність державної політики підтримки і стимулювання інноваційної сфери: передбачені в законодавстві податкові пільги не діяли протягом тривалого часу, безсистемно блокувалися або відмінялися. У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, починаючи з 2011 року система податкових пільг зазнала суттєвих змін, але не отримала такої актуальної направленості на стимулювання інноваційного розвитку. Обсяг і перелік фіскальних інструментів, які стимулюють інноваційну діяльність після ухвалення Податкового кодексу був значно звужений, тому наразі діють лише окремі пільги з податку на прибуток, ПДВ, мита і плати за землю для деяких суб'єктів інвестиційно-інноваційної діяльності[11, п.157.16), 157.3, п. 158.1-158.2, п. 197.16; 11, п.2-4 підр.2, підр. 3, п.15, п. 17в,17г, 17г підр. 4 підр.6 розд.ХХ; 12, п.14, 16, 17 ст. 282].

В світовій практиці інноваційну спрямованість мають також норми щодо прискореної амортизації та норми які дозволяють відносити до валових витрат підприємства сто і більше відсотків витрат на дослідження і розробки. Такі заходи податкового стимулювання інновацій є усталеною світовою практикою і, приймаючи форму податкових дослідницьких кредитів або знижок, використовуються переважно більшістю розвинених країн світу. Такого роду пільги, як було показано вище, була передбачена в законодавстві України, однак не діяла довго; дані щодо результативності цього заходу податкового стимулювання відсутні, так само як і та причина відміни. Діючі норми щодо віднесення витрат на науково-технічне забезпечення виробництва до складу валових витрат підприємства не сприяють зацікавленості господарюючих суб'єктів у нарощуванні таких витрат. Оскільки НДДКР, по суті, є локомотивом інноваційного розвитку, запровадження таких заходів в контексті стимулювання інноваційного розвитку економіки є дуже актуальним.

Дослідницькі податкові знижки та кредити вважаються цілеспрямованим та дієвим стимулом в податковому субсидюванні інновацій і різними країнами апробовано різні види таких пільг та різні варіанти їх поєднання. Для вибору оптимального варіанту для застосування в умовах України необхідно провести попередні оціночні розрахунки. Для цього ми пропонуємо використати сценарний підхід та фактичні дані щодо витрат на НДДКР, фінансового результату до оподаткування і надходжень від податку на прибуток підприємств до ДБУ.

В ході розрахунків пропонується розглянути наступні сценарії: а) надання податкової знижки в обсязі 50% витрат на НДДКР; б) надання податкового кредиту у розмірі 10% витрат на НДДКР, в) надання податкового кредиту у розмірі 50% витрат на НДДКР.

Для того, щоб оцінити втрати бюджету при наданні податкової знижки, за логікою надання цієї пільги, потрібно суму податкових надходжень «без пільги» зменшити на суму податкових надходжень в умовах надання пільги. Відповідно, формула для розрахунку таких витрат буде:

$$VB_{zn}^i = ПН^i \delta/n - ПН^i n \quad (1)$$

де VB_{zn}^i – втрати бюджету від надання дослідницької податкової знижки;

$ПН^i \delta/n$ – обсяг податкових надходжень «без пільги»;

$ПН^i n$ – обсяг податкових надходжень в умовах надання пільги.

Обсяг податкових надходжень оцінюємо через статистичні дані щодо фінансового результату до оподаткування за формулами:

$$ПН^i \delta/n = ФР * pod \quad (2)$$

$$ПН^i n = (ФР - НДДКР * zn) * pod \quad (3)$$

де $ФР$ – фінансовий результат до оподаткування (статистичні дані);

$НДДКР$ – витрати на НДДКР за рахунок власних коштів та коштів замовників (статистичні дані);

zn – коефіцієнт, що позначає ставку податкової знижки

(відповідно до запропонованого варіанту $zn = 0,5$);

pod – коефіцієнт, що позначає ставку податку на прибуток підприємств

(для 2010 року $pod = 0,25$; в наступні роки змінюється відповідно до того, як змінювалася ставка податку).

При застосуванні податкового кредиту сума пільги розраховується на основі фактичних витрат на НДДКР та ставки кредиту, відповідно, втрати бюджету будуть дорівнювати:

$$VB_{kr}^i = НДДКР * kr \quad (4)$$

де VB_{kr}^i – втрати бюджету від надання дослідницького податкового кредиту;

$НДДКР$ – витрати на НДДКР за рахунок власних коштів та коштів замовників (статистичні дані);

kr – коефіцієнт, що позначає ставку податкового кредиту

($kr = 0,1$ та $0,5$ для відповідних запропонованих варіантів).

Проведені розрахунки показали, що втрати бюджету від надання податкового кредиту за ставкою 10 % будуть приблизно такими, як від надання податкової знижки за ставкою 50% (див. табл. 1).

Таблиця 1.
Втрати бюджету від надання податкових пільг на НДДКР

	2010	2011	2012	2013
Податковий кредит у розмірі 50% витрат на НДДКР	2645,8	2865,8	2924,7	3199,5
Податковий кредит у розмірі 10% витрат на НДДКР	529,16	573,16	584,94	639,9
Податкова знижка у розмірі 50% витрат на НДДКР	661,45	716,45	731,175	799,875

Джерело: розраховано автором на основі даних Держкомстату

Також ми порівняли оцінені втрати з фактичними даними щодо витрат бюджету від надання податкових пільг у відповідний період та щодо надходжень до бюджету від податку на прибуток підприємств. Результати розрахунків, які представлено у таблиці 2, показали, зокрема, що оцінені втрати від надання 10%-го дослідницького податкового кредиту складають близько десяти відсотків фактичних витрат від надання пільг з податку на прибуток підприємств, тобто знаходяться в допустимих межах. Якщо порівняти розраховані обсяги витрат з фактичними надходженнями до бюджету від податку на прибуток підприємств, то бачимо, що навіть найбільш витратний варіант – 50%-й кредит – забирає на себе до 7 % надходжень від цього податку. Втрати від 10%-го податкового кредиту і 50 %-ї податкової знижки приблизно однакові і знаходяться в межах одного відсотка фактичних надходжень від ППП.

Таблиця 2.
Розрахунки щодо надання різних видів податкових пільг для суб'єктів господарювання, що вкладають власні кошти в НДДКР

Показники	2010	2011	2012	2013
<i>Розраховані втрати бюджету, млн. грн.</i>				
Втрати бюджету від надання податкового кредиту за ставкою 50%	2645,8	2865,8	2924,7	3199,5
Втрати бюджету від надання податкового кредиту за ставкою 10%	529,2	573,2	584,9	639,9
Втрати бюджету від надання податкової знижки за ставкою 50%	661,4	659,1	614,2	607,9
<i>Порівняння розрахованих обсягів витрат з фактичними витратами від надання пільг з ППП, %</i>				
Відношення оцінених обсягів витрат від надання податкового кредиту за ставкою 50% до фактичних даних	126,1	18,6	19,4	57,8
Відношення оцінених обсягів витрат від надання податкового кредиту за ставкою 10% до фактичних даних	25,2	3,7	3,9	11,6
Відношення оцінених обсягів витрат від надання податкової знижки за ставкою 50% до фактичних даних	31,5	4,3	4,1	11,0
<i>Порівняння розрахованих обсягів витрат з фактичними обсягами витрат за всіма податками, %</i>				
Відношення оцінених обсягів витрат від надання податкового кредиту за ставкою 50% до фактичних даних	7,1	4,9	6,0	9,0
Відношення оцінених обсягів витрат від надання податкового кредиту за ставкою 10% до фактичних даних	1,4	1,0	1,2	1,8
Відношення оцінених обсягів витрат від надання податкової знижки за ставкою 50% до фактичних даних (к -т1,5 – зробіти розрахунки для 0,5)	1,8	1,1	1,3	1,7
<i>Порівняння оцінених обсягів витрат з надходженнями від ППП до бюджету, %</i>				

Відношення оцінених обсягів втрат від надання податкового кредиту за ставкою 50% до фактичних даних	6,6	5,2	5,2	5,8
Відношення оцінених обсягів втрат від надання податкового кредиту за ставкою 10% до фактичних даних	1,3	1,0	1,0	1,2
Відношення оцінених обсягів втрат від надання податкової знижки за ставкою 50% до фактичних даних (к -т 1,5 – зробити розрахунки для 0,5)	1,6	1,2	1,1	1,1

Джерело: розраховано автором на основі даних держкомстату

Перевагами податкової знижки є те, що вона не надто витратна для бюджету (у порівнянні з податковим кредитом такої ж величини). Однак, варто врахувати, що застосування податкової знижки призводить до погіршення фінансового результату підприємства, що є особливо відчутною проблемою для публічних компаній, пайові та боргові цінні папери яких розміщені на фондових біржах; крім того, ця пільга має низьку ефективність в умовах збиткової діяльності підприємства, що досить характерно для тих періодів діяльності, коли підприємство посилює інноваційну активність.

Податковий кредит не впливає на фінансовий результат підприємства, оскільки зменшує не прибуток, а вже нарахований податок; він є прозорим і зручним, оскільки витрати компенсуються оперативно і безпосередньо; ліквідує стимули для мінімізації оподаткування, оскільки нарахований податок є джерелом додаткових фінансових ресурсів. Тому, на нашу думку, надання податкового кредиту за ставкою 10% на додачу до 100% списання витрат на НДДКР є найбільш прийнятним варіантом пільги.

Разом з тим, для того, щоб стимулювати підприємців до більш суттєвого нарощування витрат на науково-технічну діяльність ставку кредиту можна зробити диференційованою. Тобто, встановити, що усі суб'єкти господарювання, які у попередньому звітному періоді мали витрати на НДДКР (виконані власними силами, або замовлені) мають право на 10% дослідницький кредит. Але, якщо за результатами попереднього звітного періоду приріст таких витрат перевищує певний встановлений поріг, то вони мають право скористатися таким кредитом за підвищеною ставкою. Причому, нараховується він на всю суму витрат на НДДКР (об'ємний принцип), а не тільки на суму приросту витрат.

Диференціація ставок пропонується наступна:

10% кваліфікованих витрат на НДДКР – для всіх суб'єктів господарювання, що мали такі витрати.

20% – якщо приріст таких витрат перевищує 10 тис. дол.;

30% – якщо приріст таких витрат перевищує 50 тис. дол.;

50% – якщо приріст таких витрат перевищує 100 тис. дол.

Для суб'єкта господарської діяльності, який у попередніх періодах не здійснював жодних наукових розробок, але зацікавлений у цьому, переваги від даної пільги будуть залежати як від початкових обсягів витрат, так і від темпів їх нарощування в наступні періоди (див табл.3).

Таблиця 3.

Обсяги пільг, на які може розраховувати суб'єкт господарювання, при різних рівнях кваліфікованих витрат на НДДКР, тис. грн.

	I варіант			II варіант			III варіант		
	витрати	приріст	пільга	витрати	приріст	пільга	витрати	приріст	пільга
1 рік	200	200	*	300	300	*	1500	1500	*
2 рік	500	300	20	600	300	60	3000	1500	450
3 рік	800	300	100	900	300	120	3900	900	900
4 рік	1100	300	160	2400	1500	180	4680	780	780
5 рік	1500	400	220	4000	1500	720	5600	920	936
6 рік			300			1200			1120

Джерело: розраховано автором на основі умовних даних

* надається в наступному періоді

Нагадаємо, що дану пільгу пропонується надавати у поєднанні зі 100% списанням кваліфікованих витрат на собівартість продукції. Тобто, суб'єкт господарювання при початкових витратах в обсязі 200 тис.грн. зможе собі повернути 220 тис.грн., при витратах 300 тис.грн. – 360 тис.грн., 1500 тис.грн. - 1950 тис.грн. Якщо буде витрачено більше 2,5 млн.грн., то за рахунок пільги можна буде повернути половину витрачених коштів (ставка 50%) на додачу до 100% списання цих витрат на собівартість продукції.

Надання таких пільг може виявитися занадто щедрим, та витратним для бюджету. Однак, це умовний, оціночний розрахунок. З практичної точки зору варто врахувати, що далеко не всі витрати зможуть претендувати на підвищену чи максимальну ставку, адже на даний час інноваційна активність невисока, загальний обсяг витрат на НДДКР з усіх джерел у 2013 році склав 11 млн грн. (з них приватні кошти склали лише 6,3 млн.грн.), що складає 0,8% ВВП, а для досягнення визначених законодавством 1,7% ВВП такі витрати повинні зрости більш, ніж вдвічі (див. табл.4). Тому застосування такої диференціації є виправданим, це стимулюватиме підприємців нарощувати витрати на НДДКР, стимулюючи інноваційний розвиток економіки.

Таблиця 4.

Оцінка наукоємності ВВП при зростанні витрат на НДДКР*

	2010	2011	2012	2013
ВВП у фактичних цінах, млн. грн.	1082569	1 302 079	1 411 238	1 454 931
Витрати на НДДКР(всього)	8995,9	9591,3	10558,5	11161,1
Наукоємність ВВП (факт.), %	0,8	0,7	0,7	0,8
Витрати на НДДКР, збільшені на 10%, млн. грн.	9895,49	10550,43	11614,35	12277,21
Наукоємність ВВП(+10%), %	0,91	0,81	0,82	0,84
Витрати на НДДКР, збільшені на 50%, млн. грн.	13493,85	14386,95	15837,75	16741,65
Наукоємність ВВП(+50), %	1,25	1,10	1,12	1,15
Витрати на НДДКР, збільшені на 100%, млн. грн.	19790,98	21100,86	23228,70	24554,42
наукоємність ВВП(+100), %	1,83	1,62	1,65	1,69

* Збільшення обсягів виконаних НДДКР не враховувався як фактор зростання ВВП.

Джерело: розраховано автором на основі даних Держкомстату

Висновок. Серед розглянутих варіантів найбільш оптимальним є варіант, що передбачає надання дослідницького податкового кредиту з базовою ставкою 10% кваліфікованих витрат на НДДКР (та подальшою її диференціацією в залежності від рівня приросту таких витрат) на додачу до діючої норми щодо віднесення 100% таких коштів до витрат підприємства. Застосування цього виду пільги дасть можливість вивільнити обігові кошти суб'єктів господарювання для вкладання їх в науково-технічну та інноваційну діяльність та створить передумови збільшення виконуваних ними НДДКР при відносно невеликих втратах доходів бюджету. В кінцевому результаті, у поєднанні з іншими заходами державної інноваційної політики це призведе до зростання частки приватних витрат на НДДКР та загальної їх суми, наблизить до обґрунтованих наукою 1,7 – 2,5% ВВП.

Список літератури.

1. Про інноваційну діяльність Закон України від 04.07.2002 № 40-IV [Електронний ресурс] Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/40-15>

2. Про основи державної політики у сфері науки і науково-технічної діяльності: Закон України від 13.12.1991 № 1977-XII [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1977-12/ed19911213>
3. Про податок на прибуток підприємств і організацій. Декрет Кабінету міністрів України від 26.12.1992 № 12-92 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/12-92/ed20061004>
4. Про наукову і науково-технічну діяльність Закон України від 13.12.1991 № 1977-XII [Електронний ресурс] Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1977-12/page2>
5. Про систему оподаткування . Закон України від 25.06.1991 № 1251-XII [Електронний ресурс] Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19990101>
6. Про оподаткування прибутку підприємств. Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс] Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-vr/ed19970701/page3
7. Про внесення змін до деяких законів України з метою підтримки наукової і науково-технічної діяльності. Закон України від 01.12.1998 № 285-XIV [Електронний ресурс] Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/285-14/ed19981201>
8. Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків Верховна Рада України; Закон України від 16.07.1999 № 991-XIV [Електронний ресурс] Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/991-14/ed19990716
9. Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів. Закон України, Перелік від 25.03.2005, № 2505-IV [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2505-15/ed20050331>
10. Інноваційна політика: європейський досвід та рекомендації для України. – Том 2. – Аналіз законодавства України у сфері досліджень, розробок та інноваційної діяльності. – К.: Фенікс, 2011. – с.17
11. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nk/>
12. Митний кодекс України [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/mk/>

References.

1. The Verchovna Rada of Ukraine (2002) "On Innovation Activity" available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/40-15>
2. The Verchovna Rada of Ukraine (1991) "On the Basis of State Policy in the Sphere of Science and Scientific Technical Activities" available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1977-12/ed19911213>
3. The Verchovna Rada of Ukraine (1992) "On Tax on profits of enterprises and organizations" available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/12-92/ed20061004>
4. The Verchovna Rada of Ukraine (1991) " On Scientific and Scientific Technical Activities" available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1977-12/page2>
5. The Verchovna Rada of Ukraine (1991) "On Taxation System" available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19990101>
6. The Verchovna Rada of Ukraine (2002) "On Enterprise Profit Tax" available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>
7. The Verchovna Rada of Ukraine (2002) " On Amendments to Some Laws of Ukraine to Support Scientific and Technical Activities" available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/285-14/ed19981201>
8. The Verchovna Rada of Ukraine (2002) " On Special Regime of Investment and Innovation Activity of Technological Parks" available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/991-14>
9. The Verchovna Rada of Ukraine (2002) "On Amending the Law of Ukraine "On State Budget of Ukraine for 2005" and some other legislative acts" available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2505-15/ed20050331>
10. EuropeAid/127699/C/SER/UA, (2011) Innovation policy: European Experience and recommendations for Ukraine. T.2
11. The Verchovna Rada of Ukraine (2010) "The Tax Code of Ukraine" available at: <http://minrd.gov.ua/nk/>
12. The Verchovna Rada of Ukraine (2012) "The Customs Code of Ukraine" available at: <http://sfs.gov.ua/mk/>

Стаття надійшла до редакції 15.07.2015 р.

