

ВАЖЛИВІСТЬ ПРАВИЛЬНОГО ПІДБОРУ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ І ШЛЯХІВ ЇХ НАДАННЯ ПРИ ПОДАТКОВОМУ СТИМУЛЮВАННІ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

© 2014 АЛЕКСЕЄВ І. В., ЖЕЛІЗНЯК Р. Й.

УДК 336.228::336.564.2

Алексеев И. В., Железняк Р. Й. Важливість правильного підбору податкових пільг і шляхів їх надання при податковому стимулюванні інноваційної діяльності підприємств

У статті обґрунтовано важливість податкового стимулювання інноваційної діяльності підприємств. Наведено досвід розвинутих країн, які застосовують різні важелі при стимулюванні інноваційної діяльності підприємств. Було визначено, що найбільш розповсюдженими із зазначених важелів є податкові, а найбільш розповсюдженими шляхами надання податкових пільг є податковий кредит і спеціальні вирахування. Запропоновано розподіл податкових пільг із різних податків у межах кластера податкового стимулювання інноваційної діяльності для різного типу підприємств та організацій. Здійснено аналіз шляхів надання податкових пільг і визначено найбільш оптимальні із зазначених шляхів. Запропоновано запровадження спеціальних вирахувань і використання пріоритетних і кумулятивних податкових пільг, що дало б змогу збільшити інноваційну діяльність уже існуючих підприємств і створити сприятливі умови для підприємств, що тільки планують займатися інноваційною діяльністю. Наведено наочні теоретичні приклади для представлення ефекту від запропонованих рекомендацій у зв'язку із використанням різних податкових пільг і шляхів їх використання.

Ключові слова: податкові пільги, шляхи надання податкових пільг, інноваційна діяльність, податкове стимулювання.

Табл.: 2. **Бібл.:** 29.

Алексеев Игорь Валентинович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

E-mail: alexeev@lp.edu.ua

Железняк Роман Йосифович – асистент, кафедра фінансів, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

E-mail: roman_zh@list.ru

УДК 336.228::336.564.2

UDC 336.228::336.564.2

Алексеев И. В., Железняк Р. И. Важность правильного подбора налоговых льгот и путей их предоставления при налоговом стимулировании инновационной деятельности предприятий

В статье обосновывается важность налогового стимулирования инновационной деятельности предприятий. Приведен опыт развитых стран, применяющих различные рычаги при стимулировании инновационной деятельности предприятий. Показано, что наиболее распространенными из указанных рычагов являются налоговые, а наиболее распространенными путями предоставления налоговых льгот являются налоговый кредит и специальные вычеты. Предложено распределение налоговых льгот по различным налогам в пределах кластера налогового стимулирования инновационной деятельности для разного типа предприятий и организаций. Осуществлен анализ путей предоставления налоговых льгот и определены наиболее оптимальные из указанных путей. Предложено введение специальных вычетов и использование пріоритетных и кумулятивных налоговых льгот, что дало бы возможность активизировать инновационную деятельность уже существующих предприятий и создать благоприятные условия для предприятий, только планирующих заниматься инновационной деятельностью. Приведены наглядные теоретические примеры для представления эффекта от предложенных рекомендаций в связи с использованием различных налоговых льгот и путей их использования.

Ключевые слова: налоговые льготы, пути предоставления налоговых льгот, инновационная деятельность, налоговое стимулирование.

Табл.: 2. **Библ.:** 29.

Алексеев Игорь Валентинович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, кафедра финансов, Национальный университет «Львовская политехника» (ул. Степана Бандеры, 12, Львов, 79013, Украина)

E-mail: alexeev@lp.edu.ua

Железняк Роман Йосифович – ассистент, кафедры финансов, Национальный университет «Львовская политехника» (ул. Степана Бандеры, 12, Львов, 79013, Украина)

E-mail: roman_zh@list.ru

Alyeksyeyev I. V., Zheliznyak R. Y. Importance of Correct Selection of Tax Privileges and Ways of Their Provision at Tax Stimulation of Enterprise Innovation Activity

Provision at Tax Stimulation of Enterprise Innovation Activity

The article justifies importance of tax stimulation of innovation activity of enterprises. It provides experience of different countries, which apply different instruments when stimulating innovation activity of enterprises. It shows that the most popular of the said instruments are tax ones, and the most popular ways of provision of tax privileges are a tax loan and special deductions. It offers to distribute tax privileges by different taxes within the cluster of tax stimulation of innovation activity for different types of enterprises and organisations. It analyses ways of provision of tax privileges and identifies the most optimal of them. It offers to introduce special deductions and use of increment and cumulative tax privileges, which would give a possibility to activate innovation activity of already existing enterprises and create favourable conditions for enterprises that only plan to start innovation activity. The article provides illustrative theoretical examples for presentation of the effect from the proposed recommendations due to use of different tax privileges and ways of their use.

Key words: tax privileges, ways of providing tax privileges, innovation activity, tax stimulation.

Tabl.: 2. **Bibl.:** 29.

Alyeksyeyev Ihor V. – Doctor of Science (Economics), Professor, Head of the Department, Department of Finance, National University «Lviv Polytechnic» (vul. Stepana Bandery, 12, Lviv, 79013, Ukraine)

E-mail: alexeev@lp.edu.ua

Zheliznyak Roman Yo. – Assistant, Department of Finance, National University «Lviv Polytechnic» (vul. Stepana Bandery, 12, Lviv, 79013, Ukraine)

E-mail: roman_zh@list.ru

Подолання економікою держави наслідків світової фінансової кризи неможливо без застосування інновацій. Саме інновації мають стати основоположним фактором визначення конкурентоспроможності економіки держави на світовому ринку та певних секторів економіки чи окремих підприємств на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Фінансування інноваційної діяльності є фінансово-містким процесом. Використання банківського кредиту, у такій ризиковій діяльності як створення інноваційного продукту, є невиправданим. Підтримка інноваційної діяльності підприємств державою можливе за допомогою прямих та непрямих важелів. Здійснювати пряме стимулювання в умовах економічної кризи є невиправданою діяльністю для бюджету держави, а основне, носить вибірковий характер, що може бути приводом для шахрайства та махінацій.

Непряме стимулювання інноваційної діяльності є однією з основних можливостей для держави підтримки та розвитку інноваційної діяльності на підприємствах. Основним видом непрямого стимулювання інноваційної діяльності є стимулювання через надання податкових пільг суб'єктам господарювання, що займаються чи тільки планують займатися інноваційною діяльністю.

Проблемою податкового стимулювання інноваційної діяльності підприємств займаються багато науковців. Загальні проблеми взаємозв'язку оподаткування та інноваційного розвитку досліджували І. А. Майбуров, С. В. Онишко, П. В. Мельник, А. Л. Тарангул, З. С. Варналій. Вплив оподаткування, як загалом так і зокрема окремих видів податків, на інноваційну діяльність досліджувалися у працях В. П. Вишневського, О. Д. Данілова, Ю. Б. Іванова. Проблемою податкових пільг займалися О. Б. Дем'янюк, М. М. Єрмошенко, В. І. Коротун, А. М. Соколовська, М. В. Романюк. Взаємовплив податкової та інноваційної політики вивчали О. М. Десятнюк, А. І. Крисоватий, С. І. Юрій, Н. І. Іванова. Проте існує ряд теоретичних та практичних проблем, котрі не відображені в працях зазначених вчених. Зокрема не знайшли широкого висвітлення питання щодо пільгового оподаткування підприємств, які об'єднані у кластери та не приділено значної уваги правильному підбору шляхів надання зазначених податкових пільг [1 – 22].

Метою статті є визначення оптимальних податкових пільг для різних членів кластеру та шляхів їх надання.

Саме податкові пільги є найкращим кроком для стимулювання інноваційної діяльності, що дасть можливість підприємствам та цілій економіці країни перейти на інноваційний тип розвитку. Більшість розвинених країн і країн, що розвиваються, використовують податкові пільги, тоді як значно менше країн використовують прямі важелі стимулювання інноваційної діяльності, що представлено в *табл. 1*.

Можемо спостерігати, що в більшості країн основним важелем стимулювання інноваційної діяльності підприємств є спеціальні вирахування (*super deduction*) і податковий кредит, тобто саме важелі податкового стимулювання інноваційної діяльності.

Проте не всі підприємства, а в деяких секторах економіки і більшість, навіть при податковому стимулюванні їх інноваційної діяльності, не в змозі дійти до комерціалізації інноваційного продукту чи послуги. Багато хороших інноваційних продуктів залишаються на одному з проміжних етапів інноваційного циклу.

Одним з виходів з такої ситуації є формування кластерів податкового стимулювання інноваційної діяльності.

Створення зазначених кластерів дасть змогу тісніше налагоджувати взаємозв'язки між членами кластера. Так, у кластер, окрім звичайних підприємств, повинні входити і науково-дослідні установи, які забезпечуватимуть виробничі підприємства НДДКР, котрі вони будуть не в змозі здійснити самостійно. Ще одним важливим членом кластера повинен бути представник від державної та/або місцевої влади. У першу чергу це зумовлено тим, що саме держава повинна визначати стратегічні напрями інноваційної діяльності, а звідси й випливає необхідність входження до зазначеного кластеру для контролювання та координування дій в середині кластеру. Також можливо, що в кластері податкового стимулювання інноваційної діяльності будуть присутні і фінансові установи. Банки могли би надавати пільгові кредити, у тому числі за участю коштів страхових компаній. Якщо ж основні виробничі підприємства будуть позбавлені значних коштів для фінансування інноваційної діяльності, то в кластері також можуть бути присутні венчурні компанії та фонди і «бізнес-ангели».

Проте основна увага в такому кластері має приділятися підприємствам, оскільки без комерціалізації інновацій, немає необхідності в їх стимулюванні. Основна вигода формування таких кластерів має отримуватись від поділу праці між різними його суб'єктами, про що нами вказано в інших публікаціях.

Держава має чітко розподілити податкові пільги між різними членами кластеру. Це зумовлено тим, що різні члени кластера є зацікавлені в різних податкових стимулах. Неправильно підібрані податкові пільги призведуть до небажання того чи іншого члена кластера здійснювати свою діяльність пов'язану з інноваційним продуктом. Тому необхідно визначити типи податкових пільг і шляхи їх надання, що дасть можливість якісніше стимулювати інноваційну діяльність підприємств. Ми пропонуємо розподіл податкових пільг здійснювати за рейтинговою шкалою, що подано в *табл. 2*.

Звичайно, якщо кластер буде складатися виключно з підприємств, то основним податком, за яким надаватимуться податкові пільги, є податок на прибуток підприємств.

Надання податкових преференцій окремим підприємствам чи секторам економіки потребує обдуманих кроків. Одним із головних етапів податкового стимулювання інноваційної діяльності, згідно з нашими дослідженнями, є вибір податкових преференцій. Проте вибір самих податків, через котрі будуть надані податкові пільги, що було представлено в *табл. 2*, є ще недостатнім кроком. Необхідно також вибрати оптимальні шляхи надання зазначених податкових пільг.

Визначимо, яким шляхом більш доцільно надавати податкові пільги для того чи іншого члена кластеру податкового стимулювання інноваційної діяльності або в тій чи іншій ситуації. Згідно Податкового Кодексу шляхами надання податкових пільг є [29]:

- ✦ податкове вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- ✦ зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- ✦ встановлення зниженої ставки податку та збору;
- ✦ звільнення від сплати податку та збору.

Розглянемо всі варіанти надання податкових пільг окремим підприємствам чи кластерам, що сформовані для здійснення інноваційної діяльності.

Застосування податкових та інших преференцій, щодо стимулювання інноваційної діяльності різними країнами [22 – 28]

Країна	Важелі стимулювання інноваційної діяльності				
	Спеціальні вира-хування	Повернення коштів	Податковий кредит	Звільнення від податків	Гранти
Австралія	+				
Австрія	+	+			
Бельгія	+				
Бразилія	+				
Велика Британія	+				
Ізраїль	+				+
Індія	+				
Ірландія			+		+
Іспанія			+		
Канада		+	+		
Китай	+		+	+	+
Малайзія	+				
Мексика					+
Нідерланди			+		
Німеччина					+
ПАР	+				
Південна Корея			+		
Польща	+				+
Португалія			+		
Росія	+			+	
Сінгапур	+				
США			+		+
Туреччина	+				
Угорщина	+				
Франція			+		+
Чеська республіка	+				+
Японія			+		

Таблиця 2

Важливість пільг для членів кластера податкового стимулювання інноваційної діяльності *

Члени кластера	Податок на доходи фізичних осіб	Єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування	Податок на прибуток	Непрямі податки
Науково-дослідні інститути	2	1	4	3
Конструкторські бюро	2	1	4	3
Підприємства	4	2	1	3
Фінансові установи	3	2	1	4

* Важливість податкових пільг для різних суб'єктів кластера податкового стимулювання інноваційної діяльності наведено в порядку спадання, від 1-го до 4-го місця в рейтингу.

Зміна ставки податку. У більшості випадків повинно використовуватись зменшення ставки податку на прибуток, оскільки як зазначалося саме цей податок має найбільшу стимулюючу дію, дасть змогу підприємству, що задіяне в програмі податкового стимулювання інноваційної діяльності, зменшити податкове навантаження. Викорис-

тання такого способу надання податкової пільги має свої як позитивні так і негативні сторони. Позитивним боком такого способу надання податкових пільг є його простота, тобто підприємство повинно платити скажімо не за ставкою податку на прибуток 19%, а, скажімо, за ставці 17%. Такий спосіб застосування податкових пільг до підприємств,

що знаходяться в кластері податкового стимулювання інноваційної діяльності є, як ми бачимо, достатньо простим. Особливо цей спосіб буде спрощувати роботу як для бухгалтерів на підприємстві, так і для податкових органів.

Проте важливим недоліком зазначеного шляху надання податкових пільг є його неприв'язаність до витрат підприємства на інноваційну діяльність. Тобто за зазначеного способу надання податкових пільг одне підприємство може вкладати в інноваційну діяльність, скажімо, 0,01% від загальної величини своїх витрат, а інше, припустимо, 50%, а при умові, що обидва підприємства є залучені до програми податкового стимулювання інноваційної діяльності, ставка податку на прибуток їм буде зменшена однаково, що є нелогічним, а відповідно й неправильним. Для такого способу надання податкових пільг можливо застосовувати скажімо різну зміну ставки податку на прибуток при різних співвідношеннях витрат на інноваційну діяльність до загальної величини витрат підприємства. Так, при зазначеному співвідношенні до 5% ставка податку зменшується на 1%, при зазначенні співвідношення від 6% до 15% – ставка податку на прибуток зменшиться на 2%, від 16% до 30% – ставка податку може бути зменшена на 4%. Якщо співвідношення витрат на інноваційну діяльність до загальної величини витрат перевищує 30%, тоді ставка податку на прибуток може бути зменшена на 6%.

Як можемо бачити, зазначений підхід є більш логічним, оскільки зменшення податкового навантаження прямо залежить від витрат на інноваційну діяльність. При збільшенні співвідношення витрат на інноваційну діяльність до загальної величини витрат ми пропонуємо застосовувати зниження ставки податку на прибуток випереджаючим темпом у порівнянні зі зростанням витрат, що, можливо, додатково стимулюватиме підприємства до збільшення витрат на інноваційну діяльність. Проте навіть при такому модифікованому способі надання податкових пільг через зменшення ставки податку на прибуток є недоліки, а саме: підприємства, скоріше за все, будуть намагатись тримати свої витрати на інноваційну діяльність у співвідношенні до загальної величини витрат у нижній межі, тобто скажімо 6 – 7% для того, щоб отримати більші вигоди, адже скажімо при 14 – 15% зміна ставки буде така сама. Можливо також застосовувати більш диференційовані межі зміни ставки податку на прибуток, проте це дуже ускладнить нарахування самого податку як для бухгалтерії підприємства, так і для податкових органів, а отже основна перевага зазначеного способу зникне. У зв'язку з цим ми вважаємо застосування шляху надання податкових пільг через зменшення ставки податку на прибуток підприємств найменш недоцільним. Проте такий спосіб можна використовувати при наданні податкових пільг з податку на доходи фізичних осіб. Застосування цього шляху надання податкових пільг для цього податку є виправданим, оскільки працівників, що пов'язані із інноваційною діяльністю на підприємстві, можна достатньо легко визначити.

Відповідно до зазначених працівників можна застосувати зменшення ставки податку на доходи фізичних осіб. І знову можливі два варіанти, а саме: зменшення ставки податку для всіх цих працівників однаково або диференційоване зменшення. Використання першого способу, як і при зменшенні ставки податку на прибуток підприємств, не буде відповідати різному вкладу окремих працівників в інноваційну діяльність на підприємстві. Використання ди-

ференційованого шляху зменшення ставки податку є більш актуальним і зазначений спосіб легше застосувати саме для цього податку, оскільки можливо робити прив'язку до посади працівника, а відтак для різних посад буде передбачено різні ставки податку на доходи фізичних осіб. Аналогічно можна застосувати цей підхід для зменшення єдиного соціального внеску. Так, можемо спостерігати, що надання податкових пільг шляхом зниження ставки податку чи збору може бути вигідним більше науково-дослідним та конструкторським бюро та їхнім працівникам і працівникам на підприємстві.

Наступним шляхом, що ми розглянемо, є *звільнення від сплати податків і зборів*. Зазначений шлях є достатньо подібним до попереднього. Його застосування до податку на прибуток підприємств може призвести до того, що підприємство взагалі не платитиме зазначений податок при незначних витратах на інноваційну діяльність. Такий шлях може спонукати до значних зловживань з боку як підприємства, так і державних органів. Для податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску цей шлях надання податкових пільг є більш прийнятним. Оскільки, як зазначалося щодо попереднього способу, для окремих працівників легше застосувати зазначений спосіб надання пільги.

Зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору є ще одним шляхом надання податкових пільг. При застосуванні зазначеного шляху надання податкових пільг з податку на прибуток підприємств для підприємств чи кластерів, що займаються інноваційною діяльністю, можуть виникнути проблеми такі самі, як і при зменшенні ставки податку та збору, тобто надання співвідношення податкових пільг та величини витрат на інноваційну діяльність. Як і в попередніх випадках зазначений шлях можна застосувати щодо податку з фізичних осіб для працівників зайнятих в інноваційній діяльності підприємства. Проте і тут вже, на відміну від попередніх двох випадків, при застосуванні зазначеного податку слід визначити: хто і в якому абсолютному розмірі буде визначати розмір податкової пільги. Так, враховуючи все вищезазначене, цей шлях надання податкових преференцій є найменш вдалим, оскільки при стимулюванні підприємств через податок на прибуток виникає проблема зіставлення величини податкових пільг і витрат на інноваційну діяльність, а при застосуванні податку на доходи фізичних осіб виникає проблема: на скільки зменшувати податкове навантаження. Адже при наданні податкових пільг через зменшення ставки працівникам, що займають однакові посади, буде надаватись пільга, пропорційна їхній заробітній платі податкова пільга, тоді як при застосуванні цього шляху всім працівникам буде надана однакова податкова пільга, що призведе до зрівнялівки і тим самим зменшить інтерес працівників до інноваційної діяльності.

Податкове вирахування (знижки), що змінює базу оподаткування до нарахування податку та збору є наступним шляхом, який можна використовувати при податковому стимулюванні інноваційної діяльності. Зазначений шлях надання податкових пільг є ідентичним податково-дослідному кредиту, практика якого застосовується багатьма країнами. Як зазначалося, такими країнами є Ірландія, Іспанія, Канада, Китай, Нідерланди, Південна Корея, Португалія, США, Франція, Японія та інші. Зазначений спосіб надання податкових преференцій полягає в тому, що під-

приємство може зменшити свій податковий платіж на суму відповідного вирахування (податкового дослідного кредиту). Зазначений кредит в абсолютній величині визначається як множення його ставки на величину витрат на інноваційну діяльність підприємства. У порівнянні з розглянутими шляхами ми вже бачимо, що величина відповідного вирахування напряму залежить від величини витрат на інноваційну діяльність. Відповідно чим більше підприємство витрачає коштів на інновації тим більшим буде його вирахування, а отже його податкове навантаження буде меншим.

Ще одним шляхом, який, на жаль, не зазначений при наданні податкових пільг у законодавстві України, але найбільш розповсюджений в інших країнах, є зміна бази нарахування податку через застосування спеціальних вагових коефіцієнтів (*super deduction*). Тобто витрати, що пов'язані з інноваційною діяльністю, будуть мати зазначені вагові коефіцієнти, тим самим вони збільшуватимуть загальні витрати підприємства, а відповідно зменшать податковий платіж з податку на прибуток підприємств. Зазначений шлях використовують багато країн, а саме: Австралія, Австрія, Бельгія, Бразилія, Велика Британія, Ізраїль, Індія, Китай, Малайзія, ПАР, Польща, Росія, Сінгапур, Туреччина, Угорщина, Чеська Республіка та інші. Як і в попередньому випадку, ми можемо бачити, що зменшення податкового навантаження напряму буде залежати від величини витрат на інноваційну діяльність. Основним недоліком цього та попереднього шляхів надання податкових пільг є проблема визначення витрат, що пов'язані з інноваційною діяльністю підприємства. Зазначена проблема виникатиме тоді, коли підприємство захоче фіктивно збільшити витрати на інноваційну діяльність шляхом занесення до них таких витрат, що не пов'язані з нею, тим самим зменшуючи своє податкове навантаження.

Застосування зазначених двох шляхів надання податкових пільг для податку на доходи фізичних осіб є проблематичним, оскільки важко буде встановити відповідність роботи працівника витратам понесеним підприємством у зв'язку із проведенням інноваційної діяльності. Зазначені два останні шляхи є більш актуальними при податковому стимулюванні юридичних осіб через податок на прибуток підприємств.

При виборі податкових пільг необхідно вважати не тільки на тип підприємства, що було представлено раніше, але й на його величину та вік. Так, найбільші IT-компанії, як HP, Dell, Apple та інші, починали свій великий розвиток з дуже маленьких і непримітних підприємств, проте держава дала таким підприємствам можливість розвиватися, шляхом зменшення для них податкового навантаження та можливості отримати різні гранти. Необхідно при стимулюванні інноваційної діяльності враховувати та особливості великих і малих підприємств. Для малих підприємств додаткові оборотні кошти є набагато важливішими, ніж для великих, оскільки великі підприємства зможуть акумулювати зазначені додаткові кошти на інноваційну діяльність, скажімо, з інших підрозділів, тоді як малі підприємства позбавлені таких можливостей. Також додаткове стимулювання інноваційної діяльності для малих підприємств необхідно проводити оскільки, саме малі підприємства більш «маневрені» на ринку і швидше зможуть переорієнтувати свої науково-дослідні та виробничі потужності під розробку та впровадження актуальних інновацій для ринку, тоді як великим підприємствам потрібний додатковий час на ці

зміни. Для таких малих підприємств, що займаються інноваційною діяльністю, необхідно запроваджувати додаткове податкове стимулювання. Такими додатковими податковими стимулами можуть стати: збільшений процент за податковим дослідним кредитом, порівняно зі стандартною ставкою, що буде діяти; встановлені більші вагові коефіцієнти для витрат, понесених у зв'язку із інноваційною діяльністю підприємства; також для малих підприємств повинна бути спрощена процедура адміністрування податків та зборів.

Молоді підприємства також повинні отримувати додаткові податкові стимули, порівняно із основною програмою податкового стимулювання інноваційної діяльності. Такими стимулами можуть стати як ті, що були запропоновані для малих підприємств, так і інші. Одним з інших шляхів стимулювання інноваційної діяльності нових підприємств є запровадження податкових канікул на певний термін, скажімо, від двох до п'яти років. Така велика різниця в податкових канікулах пов'язана з різного роду інноваціями, що ними займається нове підприємство і величина податкових канікул повинна встановлюватись з урахуванням можливостей підприємства.

Для подальшого стимулювання інноваційної діяльності підприємств необхідно запроваджувати і додаткові преференції. Ці додаткові преференції мають додатково стимулювати підприємства до збільшення витрат на інноваційну діяльність в майбутньому. Це є важливим, оскільки підприємства, котрі задіяні в програмі податкового стимулювання інноваційної діяльності, повинні нарощувати свою інноваційну діяльність, а не зупинятись на досягнутому, здійснивши, протягом короткого періоду, витрати на інноваційну діяльність та отримавши податкові преференції. Такі стрибки витрат на інноваційну діяльність не дозволять системно розвивати інновації на підприємствах. Тому необхідно впроваджувати додаткові преференції, поряд із основними, такими мають стати прирісні податкові пільги та можуть бути кумулятивні податкові пільги.

Прирісні податкові пільги полягають в тому, що підприємство отримуватиме більші податкові пільги у зв'язку зі збільшенням витрат на інноваційну діяльність. Розглянемо два приклади прирісних податкових пільг для податкового дослідного кредиту і для зміни бази оподаткування, шляхом застосування вагових коефіцієнтів. Зазначені два шляхи були вибрані у зв'язку з їх найкращим застосуванням для податку на прибуток, що було представлено раніше. Так, припустимо, що підприємство «А» отримало дохід в розмірі 6000 тис. грн і здійснило витрати на суму 5000 тис. грн, тобто базою для нарахування податку на прибуток є 1000 тис. грн. Підприємство повинне сплатити при ставці 19% відповідно 190 тис. грн. Проте підприємство займається інноваційною діяльністю і здійснило відповідно витрат в сумі 500 тис. грн, припустивши, що попереднього року воно понесло витрати на інноваційну діяльність в сумі 400 тис. грн. По програмі стимулювання інноваційної діяльності передбачено податковий дослідний кредит в розмірі, скажімо, 5% і податковий дослідний кредит на прирісні витрати в розмірі, припустимо, 15%. Звідси ми отримаємо, що підприємство може зменшити свій податковий платіж за податком на прибуток підприємств на 35 тис. грн ($0,05 \times 400 \text{ тис. грн} + (500 \text{ тис. грн} - 400 \text{ тис. грн}) \times 0,15$). Відповідно підприємство перерахує до бюджету не 190 тис. грн, а 155 тис. грн ($190 \text{ тис. грн} - 35 \text{ тис. грн}$).

За цих самих умов представимо застосування податкового стимулювання інноваційної діяльності підприємств через використання вагових коефіцієнтів для витрат пов'язаних із інноваційною діяльністю. Так, припустимо, що згідно з програмою стимулювання інноваційної діяльності підприємств передбачено ваговий коефіцієнт для витрат на інноваційну діяльність 1,5 і ваговий коефіцієнт для прирідних витрат – 2. Отже, ми отримуємо, що базою для оподаткування податку на прибуток буде 700 тис. грн (6000 – 4500 – 400 × 1,5 – 100 × 2). Звідси ми отримуємо, що підприємство повинно сплатити податку на прибуток підприємств, при тій самій ставці 19%, до бюджету 133 тис. грн, а не 190 тис. грн. Звичайно, що не можна порівнювати ці два шляхи надання податкових пільг із зазначених прикладів, оскільки ставки податкового дослідного кредиту та вагових коефіцієнтів були запропоновані тільки для унаочнення.

Як ми можемо спостерігати із зазначених прикладів, при застосуванні прирідних пільг, поряд із основними, підприємство додатково зменшить податок на прибуток підприємств, що більш стимулюватиме його до збільшення витрат на інноваційну діяльність в майбутньому.

Ще одним варіантом є застосування кумулятивних податкових пільг. Їх суть полягає в тому, що підприємству будуть надані додаткові пільги, якщо воно на певну величину збільшить витрати на інноваційну діяльність. Так, можуть бути запропоновані додаткові податкові пільги, а саме – додаткові податкові знижки, або податкові канікули на рік, якщо підприємство збільшить питому вагу витрат на інноваційну діяльність у структурі загальних витрат, наприклад у два рази, протягом певного періоду (3 – 5 років). Згідно з нашим прикладом, якщо підприємство «А» протягом, скажімо, 3-х років збільшить свої витрати на інноваційну діяльність з існуючих 10% до загальної величини витрат до 20%, то воно зможе розраховувати на більший податковий кредит чи більші вагові коефіцієнти на витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю, або можливо застосовувати для такого підприємства податкові канікули на один рік з податку на прибуток підприємств, оскільки таке підприємство показує не тільки прагнення до проведення інноваційної діяльності, але й демонструє це прагнення на реальному збільшенні витрат.

Також необхідно розподілити податкові пільги згідно з багаторівневою системою значимості напрямів інноваційної діяльності. Відповідно до неї необхідно надавати найбільші податкові преференції інноваціям стратегічного напрямку, інноваціям регіонального напрямку необхідно надавати податкові пільги середньої величини та всім решта підприємствам і організаціям, що проводять інноваційну діяльність, необхідно надавати базові податкові пільги. Так, наприклад, для підприємств першого рівня ставка за податковим дослідним кредитом повинна становити 3% або, при зміні бази оподаткування, ваговий коефіцієнт на витрати на інноваційну діяльність 1,5. Для середнього рівня, регіонального напрямку інноваційної діяльності, ставка податкового дослідного кредиту може становити 5%, а ваговий коефіцієнт на витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю, може становити 1,75. Відповідно, для третього рівня, для стратегічних напрямів інноваційної діяльності, ставка дослідного кредиту може бути встановлена на рівні 8 – 10%, а ваговий коефіцієнт для витрат на інноваційну діяльність може бути рівний 2,5. Для останнього рівня мають бути встановлені значно більші податкові пільги, оскільки

саме ці напрями інноваційної діяльності держава бачить як основоположні і ті, що зможуть значно покращити конкурентоспроможність економіки в цілому та зроблять найвагоміший внесок у перетворення сучасної економіки України в економіку з інноваційним характером.

У свою чергу прирідні та кумулятивні пільги можуть бути однаковими для всіх трьох рівнів. Однакові стимулюючі прирідні та кумулятивні пільги дадуть можливість більш-менш рівномірно заохочувати підприємства займатися чи нарощувати свою інноваційною діяльністю незалежно, в якому напрямі інноваційної діяльності вони працюють.

Проте при використанні розподілу податкових преференцій між рівнями значимості інноваційних напрямів виникає проблема адміністрування податків. Якщо підприємство чи організація займається декількома напрямками інноваційної діяльності, а зазначені напрями належать до різних рівнів, то, відповідно, на підприємство будуть розповсюджуватись різні податкові пільги. Фінансисти та бухгалтери цього підприємства повинні дуже уважно слідкувати, які витрати на інноваційну діяльність мають бути зараховані до того чи іншого напрямку. Також зазначена ситуація може призвести до зловживань з боку підприємства, оскільки воно може намагатись перенести витрати з менш значимого рівня на більш значимий, скажімо, з регіонального напрямку інноваційної діяльності – на стратегічний, що, відповідно, надасть можливість незаконно зменшити податкове навантаження.

ВИСНОВКИ

Держава має приділити увагу стимулюванню інноваційної діяльності, оскільки саме інновації дадуть можливість покращити конкурентоспроможність як окремих секторів, так і економіки держави в цілому. Проте необхідно сформувати певні кластери для пришвидшення інноваційної діяльності або допомогти вже існуючим кластерам. У зазначених кластерах повинно використовуватись податкове стимулювання інноваційної діяльності, проте важливо підібрати правильні податкові пільги для досягнення найкращого стимулюючого ефекту. ■

ЛІТЕРАТУРА

- 1. Вишне夫斯基 В. П.** Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишне夫斯基, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.; Под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2006. – 115 с.
- 2. Вишне夫斯基 В. П.** Оподаткування підприємств і моделювання економічної динаміки: монографія / В. П. Вишне夫斯基 / НАН України. Ін-т економіки пром-сті. – Донецк: ДонНТУ, ІЗП НАН України, 2006 – 504 с.
- 3. Дементьев В. В.** Чому Україна не інноваційна держава: інституційний аналіз / В. В. Дементьев, В. П. Вишне夫斯基 // Економічна теорія. – 2011. – С. 5 – 20.
- 4. Дем'янюк О. Б.** Податкові важелі стимулювання інноваційної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_2/241.pdf
- 5. Десятнюк О. М.** Податкова гармонізація на глобальному рівні / Економічні проблеми XXI століття: міжнародний та український виміри: монографія / За ред. С. І. Юрія, Є. В. Савельєва. – К.: Знання, – 2007. – 595 с.
- 6. Ермошенко М. М.** Механізм розвитку інноваційного потенціалу кластерооб'єднаних підприємств: монографія / М. М. Ермошенко, Л. М. Ганущак-Єфіменко. – К.: Національна академія управління, 2010. – 236 с.

- 7. Іванов Ю. Б.** Податкова система: підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
- 8. Іванов Ю. Б.** Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36 – 43.
- 9. Іванов Ю. Б.** Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект [Текст]: монографія / Ю. Б. Іванов, О. А. Єськов. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 328 с.
- 10. Коротун В. І.** Практика використання податкових пільг в Україні / В. І. Коротун // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1 (59). – Серія: Економічні науки. – С. 267 – 270.
- 11. Кузьмін О. Є.** Активізування інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств: монографія / О. Є. Кузьмін, Князь С. В., Вівчар О. Й., Мельник Л. І. / За наук. ред. проф., д-ра екон. наук О. Є. Кузьміна. – Стрий: ТЗОВ «Укрпол», 2005. – 250 с.
- 12. Майбуrow И. А.** Налоги и налогообложение / И. А. Майбуrow. – М.: Юнити, 2007 – 655 с.
- 13. Майбуrow И. А.** Налоговые реформы. Теория и практика [Текст]: монографія / И. А. Майбуrow и др.; под ред И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.
- 14. Мельник П. В.** Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи [Текст]: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналі та ін.; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
- 15. Онишко С. В.** Фінансове забезпечення інноваційного розвитку: монографія / С. В. Онишко. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004 – 434 с.
- 16. Онишко С. В.** Фінансове забезпечення інноваційної діяльності: навч. посіб. / С. В. Онишко, Т. В. Паєнтко, К. І. Швабій. – К.: КНТ, 2008 – 245 с.
- 17. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монографія / [И. А. Майбуrow и др.]; под ред И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К.: Кондор, 2011. – 352 с.**
- 18. Романюк М. В.** Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М. В. Романюк // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 66 – 71.
- 19. Соколовська А. М.** Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42 – 53.
- 20. Юрий С. И.** Турбулентность налоговых реформ [Текст] / С. И. Юрий, А. И. Крисоватый, И. А. Майбуrow, Т. В. Кошук. – К.: Знання, 2011. – 382 с.
- 21. Ярошенко Ф. О.** Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика [Текст]: монографія / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, А. І. Мярковський та ін.; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.
- 22. Иванова Н. И.** Налоговое стимулирование инновационных процессов. / Н. И. Иванова, Г. И. Дежина, А. В. Федорченко и др. / Под ред. Иванова Н. И. – М.: ИМЭМО РАН, 2009 – 160 с.
- 23.** Tax Policy and Controversy Briefing Ernst and Young, лютий 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.investinamericasfuture.org/PDFs/Global%20RD%20Survey%20Final%20-%202011.pdf>
- 24.** HM Revenue & Customs An Evaluation of Research and Development Tax Credits [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/research/report107.pdf>
- 25.** HM Revenue & Customs Research & development tax credits [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.hmrc.gov.uk/stats/corporate_tax/rd-introduction.pdf
- 26. Калініченко Н.** Світова практика застосування податково-го стимулювання для інноваційної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intelpro.ua/uk/intelpronet-newsletter/svitova-praktyka-zastosuvannya-podatkovogo-stymulyuvannya-dlya-innovatsiinoi>
- 27.** Страна налоговых скидок [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ng.ru/science/2010-03-24/11_japan.html
- 28. Микушева Т. Ю.** Зарубежный опыт государственного регулирования инновационной деятельности / Т. Ю. Микушева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://innclub.info/wp-content/uploads/2011/03/%D0%9C%D0%B8%D0%BA%D1%83%D1%88%D0%B5%D0%B2%D0%B0_236_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BA_%D0%BA%D0%B0%D1%87_0.doc
- 29.** Податковий кодекс України [Електронний ресурс] станом на 01.01.2011 / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

REFERENCES

- Dementiev, V. V., and Vyshnevskiy, V. P. "Chomu Ukraina ne innovatsiina derzhava: instyutysiinyi analiz" [Why not Ukraine innovative economy: institutional analysis]. *Ekonomiczna teoriia* (2011): 5-20.
- Dem'ianiuk, O. B. "Podatkovi vazheli stymulivuvannya innovatsiinoi diialnosti" [Tax incentive levers of innovation]. http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_2/241.pdf
- Desiatniuk, O. M. "Podatkova harmonizatsiia na hlobalnomu rivni" [Tax harmonization at the global level]. In *Ekonomiczni problemy KhKhI stolittia: mizhnarodnyi ta ukraiinsky vymiry* Kyiv: Znannia, 2007.
- "HM Revenue & Customs An Evaluation of Research and Development Tax Credits" <http://www.hmrc.gov.uk/research/report107.pdf>
- "HM Revenue & Customs Research & development tax credits" http://www.hmrc.gov.uk/stats/corporate_tax/rd-introduction.pdf
- Ivanov, Yu. B., Krysovaty, A. I., and Desiatniuk, O. M. *Podatkova sistema* [The tax system]. Kyiv: Atika, 2006.
- Ivanov, Yu. B. "Funksii podatkiv ta podatkove rehulivuvannya" [Functions taxes and tax regulations]. *Formuvannya rynkovoї ekonomiky v Ukraini*, no. 19 (2009): 36-43.
- Ivanov, Yu. B., and Yeskov, O. A. *Suchasne opodatkovuvannya: motyvatsiinyi aspekt* [Current taxation: a motivational aspect]. Kharkiv: INZHEK, 2007.
- Ivanova, N. I., Dezhina, G. I., and Fedorchenko, A. V. *Nalogoove stimulyuvannya innovatsiionnykh protsessov* [Turbulence tax reforms]. Moscow: IMEMO RAT, 2009.
- Korotun, V. I. "Praktyka vykorystannia podatkovykh pilh v Ukraini" [The use of tax incentives in Ukraine]. *Visnyk ZhDTU. Ekonomiczni nauky*, no. 1 (59) (2012): 267-270.
- Kuzmin, O. I., Kniaz, S. V., and Vivchar, O. I. *Aktyvizuvannya investytsiinoi ta innovatsiinoi diialnosti pidpriemstv* [Activation of investment and innovation activity]. Striy: Ukrpol, 2005.
- Kalinichenko, N. "Svitova praktyka zastosuvannya podatkovoho stymulivuvannya dlia innovatsiinoi diialnosti" [World practice of tax incentives for innovation]. <http://www.intelpro.ua/uk/intelpronet-newsletter/svitova-praktyka-zastosuvannya-podatkovogo-stymulyuvannya-dlya-innovatsiinoi> [Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-1>
- Melnyk, P. V., Taranhul, L. L., and Varnalii, Z. S. *Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektivy* [Tax Policy in Ukraine: Current State, Problems and Prospects]. Kyiv: Znannia Ukraine, 2008.
- Mayburov, I. A. *Reformirovanie nalogovykh sistem. Teoriia, metodologii i praktika* [Tax reforms. Theory and practice]. Kyiv: Kondor, 2011.
- Mayburov, I. A. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxation: theory, problems and solutions]. Moscow: Yuniti, 2007.
- Mikusheva, T. Yu. "Zarubezhnyy opyt gosudarstvennogo regulirovaniia innovatsiionnoy deiatelnosti" [Country of tax credits]. http://innclub.info/wp-content/uploads/2011/03/%D0%9C%D0%B8%D0%BA%D1%83%D1%88%D0%B5%D0%B2%D0%B0_236_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BA_%D0%BA%D0%B0%D1%87_0.doc
- Mayburov, I. A. *Nalogoove reformy. Teoriia i praktika* [Taxes and taxation]. Moscow: YUNITI-DANA, 2010.
- Onyshko, S. V., Paientko, T. V., and Shvabii, K. I. *Finansove zabezpechenia innovatsiinoi diialnosti* [Financial support for innovation]. Kyiv: KNT, 2008.
- Onyshko, S. V. *Finansove zabezpechenia innovatsiionoho rozvytku* [Financial support for innovation]. Irpin: Natsionalna akademiia DPS Ukrainy, 2004.
- Romaniuk, M. V. "Podatkove rehulivuvannya iak diievyi instrument antykrizovoi ekonomichnoi polityky" [Tax regulation as an effective instrument of anti-crisis policy]. *Finansy Ukrainy*, no. 12 (2009): 66-71.
- Sokolovska, A. M. "Problemy monitorynhu efektyvnosti nadannia podatkovykh pilh v Ukraini" [The problems of monitoring the effectiveness of tax preferences in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, no. 3 (2011): 42-53.
- "Strana nalogovykh skidok" [Tax incentives for innovation processes]. http://www.ng.ru/science/2010-03-24/11_japan.html
- "Tax Policy and Controversy Briefing Ernst and Young" <http://www.investinamericasfuture.org/PDFs/Global%20RD%20Survey%20Final%20-%202011.pdf>
- Vyshnevskiy, V. P., Vetkin, A. S., and Vishnevskaiia, E. N. *Nalogooblozhenie: teorii, problemy, resheniia* [Taxation: theory, problems, solutions]. Donetsk: IEP NAN Ukrainy, 2006.
- Vyshnevskiy, V. P. *Opodatkovuvannya pidpriemstv i modeliuvannya ekonomichnoi dynamiky: monohrafiia* [Taxation of companies and modeling economic dynamics]. Donetsk: DonNTU; YEP NAN Ukrainy, 2006.
- Yermoshenko, M. M., and Hanushchak-Iefimenko, L. M. *Mekhanizm rozvytku innovatsiionoho potentsialu klasteroob'iednanykh pidpriemstv* [The mechanism of development of innovation potential klasteroob'iednanyh companies]. Kyiv: Natsionalna akademiia upravlinnia, 2010.
- Yuriy, S. I., Krysovaty, A. I., and Mayburov, I. A. *Turbulentnost nalogovykh reform* [Reforming the tax system. Theory, methodology and practice]. Kyiv: Znannia, 2011.
- Yaroshenko, F. O., Melnyk, P. V., and Miarkovskyi, A. I. *Reformuvannya podatkovoi systemy Ukrainy: teoriia, metodologii, praktyka* [Reforming the tax system of Ukraine: Theory, Methodology, Practice]. Kyiv: Ministerstvo finansiv Ukrainy, 2011.