

УДК 336.225:001.895

Іванов Ю. Б.
Іванченко А. С.ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ
ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
В КОНТЕКСТІ ОПЛАТИ ПРАЦІ

In the article the tax credit as a mechanism of attracting the highly qualified personnel into innovation activity through creating the tax incentives for increasing the level of labour payment is considered. The possibility of providing the tax credit on profit tax, obligatory social deposits, VAT and its stimulating effect are also considered.

Проблеми інноваційного розвитку економіки є нагальними для більшості розвинених країн. Особливо актуальним їх вирішення є для забезпечення сталого економічного зростання в Україні. В 1999 р. постановою Верховної Ради України була затверджена концепція інноваційного розвитку. Незважаючи на те, що в останні роки спостерігалися певні позитивні зміни в економіці України, а у 2002 – 2003 рр. вперше темпи зростання машинобудування перевищили загальні темпи зростання, питома вага високотехнологічних галузей у промисловості залишається набагато нижчою, ніж у розвинених країнах Західної Європи та в більшості країн-кандидатів на вступ до ЄС. Крім того, ці темпи, на жаль, не зумовлені інноваційним розвитком галузі. Зростання капіталовкладень не супроводжується адекватною технологічною модернізацією та структурною перебудовою, обсяги виробництва високотехнологічної продукції залишаються вкрай низькими.

На загальнодержавному рівні спостерігається стійка тенденція до скорочення частки ВВП, яка виділяється на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (НДДКР), що не відповідає стратегії розвинених країн, спрямованої на збільшення рівня відповідного показника [1].

Усвідомлюючи те, що результати НДДКР, зорієнтовані на розвиток наукомісткого конкурентоспроможного виробництва, абсолютна більшість розвинених країн активно застосовує механізми стимулювання залучення власних джерел підприємств для фінансування наукових досліджень та експериментальних розробок. На сьогодні світовою практикою напроцарено досить великий і успішний досвід застосування прямих та непрямих форм державної підтримки інноваційної діяльності.

Вивченню закордонного досвіду податкового стимулювання інноваційних, зокрема інвестиційно-інноваційних, процесів було присвячено багато праць [1 – 8]. У той же час недостатнім є вивчення податкових аспектів мотивації висококваліфікованих трудових ресурсів у контексті залучення їх до інноваційної діяльності. Це питання особливо актуальне по відношенню до інноваційної діяльності, оскільки оплата праці в цьому виді діяльності може сягати 60% усіх витрат. А отже, наявність фінансових ресурсів та податкових стимулів для їх залучення у сферу НДДКР є лише передумовою розвитку даної сфери. Для безпосереднього здійснення інноваційної діяльності на підприємствах необхідні висококваліфіковані кадри, основним чинником залучення яких є рівень реальної оплати їх праці.

Метою даної роботи є аналіз форм державного стимулювання інноваційної діяльності, які розповсюджені в розвинених країнах, у контексті можливості їх застосування в Україні для створення умов щодо залучення висококваліфікованих кадрів до НДДКР.

Стосовно форм державного стимулювання НДДКР та інновацій приватного сектору слід відзначити роботу А. Дагаєва [2], який поділяє їх на прямі та опосередковані. Подібний поділ заходів стимулювання можна застосувати й до зайнятості працівників на інноваційних підприємствах.

Заходи прямої державної підтримки характеризуються адресним характером та орієнтовані в основному на досягнення певних цілей держави та пріоритетів промислової політики. А отже, вони повинні застосовуватись до обмеженого кола суб'єктів та програм. До прямої державної підтримки відносять: пряме бюджетне фінансування на основі грантів, контрактів (держзамовлення), пільгових займів та ін. У Німеччині форми державної підтримки інноваційної діяльності найбільш різноманітні. Серед податкових заходів, які пов'язані з трудовими ресурсами, слід відзначити [9]:

дотації на підвищення кваліфікації науково-дослідного персоналу (не більше ніж 5 співробітників від кожної фірми), а саме: на стажування у вузах, наукових інститутах, інших державних чи приватних науково-дослідних організаціях (на термін до 3-х років);

оплата витрат на технічну експертизу проектів, оцінку можливостей патентування результатів проведення НДДКР (до 80 % витрат на інженерні та інші консультації);

дотації підприємствам з кількістю зайнятих до 1000 осіб на науково-дослідні роботи, що виконуються за їх замовленням у навчальних і науково-дослідних закладах.

У Франції субсидії малим та середнім підприємствам становлять до 50 % витрат підприємств на найм наукового персоналу (але не більше ніж 175 тис. франків на рік). Субсидії на реалізацію проектів промислових досліджень у розмірі до 50 % витрат на заробітну плату науково-дослідного персоналу надаються також у Канаді [9]. Щодо України, то існує можливість застосовувати подібні заходи в технологічних парках або спеціально створених наукових установах, хоча їх реалізація пов'язана з додатковими бюджетними витратами.

В умовах обмеженості фінансових ресурсів держави більш привабливими є опосередковані методи податкового стимулювання, найбільш поширеними з яких є право платника податків зменшувати суму податку на певну частину визначених державою витрат (податковий кредит). Тому завдання цієї роботи полягає в аналізі можливих механізмів надання податкового кредиту та їх можливостей стосовно створення ефективних стимулів для підвищення оплати праці висококваліфікованих трудових ресурсів у сфері НДДКР.

Вперше податковий кредит був використаний у США в 1962 р. з метою стимулювання капіталовкладень фірм в обладнання та будівництво (інвестиційний податковий кредит) [10]. Згодом його використовували Канада, Франція, Німеччина, Італія та ін.

У 80-х рр. у багатьох країнах відбулися реформи податкових систем, основною рисою яких було зменшення сфери застосування податкових пільг, зокрема податкового кредиту. Однак, це призвело не до їх повного скасування, а до переорієнтації їх на стимулювання НДДКР.

Податковий кредит, залежно від механізму його надання, поділяють на об'ємний (застосовується до всієї суми дозволених державою витрат) та прирістний (застосовується до суми приросту цих витрат). Також деякі країни використовують змішані форми податкового кредиту, що поєднують об'ємний та прирістний податковий кредити (табл. 1).

Таблиця 1

Податковий кредит у сфері НДДКР для корпорацій
деяких індустріальних держав, 2001 – 2002 р. [2; 9]

Форми податкового кредиту	Країни, в яких застосовується
Об'ємний	Канада, Італія, Республіка Корея, Нідерланди
Прирістний	Франція, Японія, Мексика, США, Бразилія
Змішаний	Португалія, Іспанія

Суть податкового кредиту (ПК) полягає в стимулюванні певного виду діяльності шляхом збільшення фінансових ресурсів підприємств за рахунок відмови держави від частки податкових надходжень. Він не обмежується вилученням з суми

податку на прибуток певної частини витрат на оновлення або збільшення основних фондів.

Податковий кредит поділяється як залежно від мети стимулювання (оновлення або розширення основних фондів, проведення НДДКР, залучення персоналу до пріоритетних галузей або сфер діяльності), так і залежно від податку, за яким він надається (податок на прибуток, податок з доходів фізичних осіб, внески на обов'язкове соціальне страхування).

Найбільш розповсюдженим варіантом застосування ПК є зменшення податку на прибуток. Це насамперед пояснюється великими ставками податку на прибуток корпорацій. За даними ОЕСР найбільша частка податкових надходжень в їх загальній сумі припадає на податок на прибуток корпорацій і складає у Європі 32,3%, Америці — 38,6%, в цілому — 34,4%. На другому місці знаходяться соціальні внески — 28,9%, 19,6%, 26,1% відповідно [11]. Щодо витрат, стосовно яких застосовується ПК, то в більшості країн це витрати на проведення НДДКР. У Нідерландах ПК застосовується не до всіх витрат на НДДКР, а лише до витрат на оплату праці наукового персоналу [2].

Слід розглянути більш детально вплив податкового кредиту на діяльність підприємства в умовах української економіки з позиції стимулювання підвищення оплати праці у зв'язку зі здійсненням інноваційної діяльності.

За суб'єктами спрямування податкового стимулювання потрібно виділити преференції, що надаються роботодавцям або працівникам. Існуюча система соціального страхування та оподаткування заробітної плати не дозволяє застосовувати податкові стимули до доходів працівників через низький рівень їх оподаткування, але надає можливість стимулювати роботодавців (через високий рівень нарахувань на заробітну плату).

Для розгляду стимулювання залучення висококваліфікованого персоналу до НДДКР, через стимулювання підвищення оплати праці шляхом надання ПК з обов'язкових платежів, доцільно простежити вплив збільшення витрат на оплату праці на показники діяльності підприємств в умовах незмінності суми прибутку, за рахунок збільшення цін на продукцію (Приклад Б), та в умовах незмінності ціни (Приклад В), тобто зменшення прибутку (табл. 2). Для подальшого аналізу необхідно ввести деякі обмеження: інші умови діяльності та витрати підприємства незмінні, сума ПК не може перевищувати суму податку за яким він надається, а у випадку перевищення не переноситься на наступні періоди.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз показників діяльності підприємства з різними витратами на оплату праці, грн.

№ з/п	Показник	Приклад А	Приклад Б	Приклад В
1	2	3	4	5
1	Обсяг матеріальних витрат	34,89	34,89	34,89
2	Податковий кредит з ПДВ (1 × 0,2)	7,01	7,01	7,01
3	Фонд оплати праці (ФОП)	30	40	40
4	Нарахування на ФОП (2,9%+1,3%+2,04%+31,8%=38,04 %)	11,41	15,22	15,22
5	Валові витрати (1+3+4)	76,3	90,11	90,11
6	Амортизація	23,7	23,7	23,7
7	Прибуток	20	20	6,19
8	Ціна без ПДВ (5+6+7)	120	133,81	120
9	Податкові зобов'язання з ПДВ (8 × 0,2)	24	26,76	24
10	Податок на прибуток (7×0,25)	5	5	1,55

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5
11	ПДВ до сплати (9-2)	16,99	19,75	16,99
12	Платежі до бюджету (4+10+11)	33,25	39,75	33,56
13	Сума ПК з податку на прибуток ²	5	5	1,55
14	Сума ПК з соціальних внесків ²	11,26	15,22	15,22
15	Сума додаткового ПК з ПДВ ²	16,99	19,75	16,99

Умовні позначення:

¹ — сума діючих ставок з урахуванням змін внесеними Законом України "Про державний бюджет України на 2006 рік" №3235-15 від 20.12.2005 р.;

² — максимально можлива сума ПК з окремого податку.

Максимальна сума ПК обмежена сумою податку, за яким він надається (за умовою). Тому для подальшого порівняння слід вказати їх окремо в рядках 13, 14, 15 табл. 2.

Якщо підприємство працює на загальній системі оподаткування (Приклад А, табл. 2), то максимально можлива сума податкового кредиту з податку на прибуток (далі прибутковий ПК) буде дорівнювати сумі цього податку. Ставка прибуткового ПК стосовно витрат на оплату праці виражає відношення суми ПК до суми фонду оплати праці (ФОП). Оскільки максимальна сума прибуткового ПК дорівнює сумі податку на прибуток, то ставка ПК може бути виражена як відношення суми податку на прибуток до ФОП. У свою чергу, сума податку на прибуток (Ппр) — це ставка податку (25%) помножена на суму прибутку до оподаткування (Пр). А отже, якщо виразити прибуток до оподаткування через коефіцієнт рентабельності та загальні витрати, а фонд оплати праці як частку до загальних витрат, можна отримати:

$$t = \frac{ПК}{ФОП} = \frac{П_{пр}}{ФОП} = \frac{0,25 \times Пр}{q \times ЗВ} = \frac{0,25 \times p \times ЗВ}{q \times ЗВ} = 0,25 \times \frac{p}{q} \quad (1)$$

де t — ставка податкового кредиту, частки од.;

p — рентабельність діяльності підприємства, %;

q — частка фонду оплати праці (ФОП) у загальних витратах підприємства, %;

$ЗВ$ — загальні витрати, які враховують валові витрати та амортизацію, грн.

Звідси максимальна сума податкового кредиту, яку держава може надати платникові, залежить від рентабельності діяльності та частки оплати праці у загальних витратах підприємства.

За таких умов, збільшення фонду оплати праці при збереженні суми оподаткованого прибутку на тому ж рівні (Приклад Б порівняно з Прикладом А) не призведе до збільшення суми ПК, у той час як збільшаться соціальні внески, які у три рази перевищуватимуть податок на прибуток.

При незмінності рівня цін (Приклад В порівняно з Прикладом А) та зменшенні прибутку, через збільшення ФОП та нарахувань на нього, стимулюючий ефект прибуткового ПК знижується, оскільки зменшується сума податку та, відповідно, максимально можлива сума ПК. При цьому загальні обов'язкові зобов'язання збільшуються (ряд 12, табл. 2), що пов'язано із збільшенням обов'язкових соціальних внесків та ПДВ. Отже, прибутковий ПК створює податкові стимули для заохочення працівників та збільшення їм оплати праці лише для прибуткових підприємств, що не достатньо в умовах української економіки.

Застосування в Україні ПК з податку на прибуток може не створити достатніх податкових стимулів через низьку прибутковість підприємств. На відміну від світової практики в Украї-

ні підприємства не зацікавлені у збільшенні оподатковуваного прибутку, а отже, в більшості випадків він або низький, або підприємства збиткові. У 2005 році спостерігалось збільшення частки збиткових підприємств (з 34 відсотків у січні – серпні 2004 року до 34,4 відсотка за 8 місяців 2005 року) та їх обсяги збитків (з 9,3 млрд. грн. до 9,7 млрд. грн. відповідно) [12].

Слід відзначити, що у Прикладі А сума соціальних внесків майже у двічі перевищує суму податку на прибуток. Тому, особливе значення для України може мати досвід Нідерландів. У Нідерландах податковий кредит застосовується в частині оплати праці вчених, зайнятих у сфері НДДКР (у розмірі 40% таких витрат в межах 90,7 тис. євро та на 13% вище цього рівня), до податкових зобов'язань з податку на прибуток та зобов'язань із соціального страхування.

В Україні на сьогоднішній день основне навантаження з обов'язкових соціальних внесків припадає на роботодавців. Для підприємств ці збори створюють навантаження на фонд заробітної плати найманих робітників у середньому в розмірі 38,04%. Виходячи з цього, надання податкового кредиту з обов'язкових соціальних внесків (соціального ПК) створить більш дієві стимули для підприємств.

Соціальний ПК має певні переваги: сума соціальних внесків відноситься до складу витрат, а отже, можливість його отримання не залежить від результатів діяльності (Приклади Б та В); максимальна можлива сума соціального ПК (сума соціальних внесків) змінюється залежно від зміни витрат на оплату праці, та, на відміну від податку на прибуток, не залежить від інших факторів (Приклади А та В); ставка соціальних внесків більша, ніж ставка податку на прибуток. У той же час такий механізм не стимулює спрямованість діяльності підприємств на отримання прибутку та має ще один недолік соціального характеру: зменшення нарахованих внесків за умови їх персоналізації призведе до відповідного скорочення в перспективі надходжень з соціальних фондів.

Однак можливість застосування ПК обмежувати розглянутими податками не потрібно. Структурна перебудова економіки, що базується на інноваційній складовій без зміни оподаткування доданої вартості, призведе до збільшення суми ПДВ, що підлягатиме сплаті до бюджету, на інноваційно активних підприємствах. Це не відповідатиме ані інтересам суб'єктів господарювання, ані світовій практиці оподаткування (де переважає пряме оподаткування), а отже, не сприятиме розвитку НДДКР та впровадженню їх результатів на приватних підприємствах.

Як видно з табл.2, основна сума обов'язкових платежів, а це більш ніж 50%, припадає на ПДВ, при цьому абсолютне значення ставки ПДВ найменше з розглянутих платежів. Це пов'язано з тим, що у структурі вартості на інноваційно активних підприємствах велика частка доданої вартості (оплата праці та нарахування на оплату праці, прибуток). Через те що інноваційні підприємства створюють найбільшу частку доданої вартості, то існує можливість реалізації стимулюючого впливу ПДВ шляхом надання таким підприємствам додаткового податкового кредиту з ПДВ. Сума такого ПК залежить від суми ПДВ, а отже, залежить від бази та способу нарахування податку.

Оскільки максимально можлива сума ПК дорівнює сумі податку, потрібно порівняти прибутковий ПК, соціальний ПК та додатковий ПК з ПДВ з позиції бази нарахування податків. З метою більш наглядного відображення складових, від яких залежить податок на прибуток, виразимо його через коефіцієнт рентабельності:

$$\begin{aligned} \text{ПК з податку на прибуток} &= \\ 0,25 \times Pr &= 0,25 \times p \times (\text{ФОТ} + \text{НФОТ} + A + IB); & (2) \\ \text{ПК з соціальних внесків} &= 0,3804 \times \text{ФОТ}; & (3) \\ \text{ПК з ПДВ} &= 0,2 \times (Pr + \text{ФОТ} + \text{НФОТ} + A), & (4) \end{aligned}$$

де IB – інші витрати підприємства, що не підлягають амортизації та не відносяться до оплати праці, грн;
 A – амортизаційні відрахування, грн.

Найбільшу базу для обчислення має ПДВ, а тому й максимальну суму податку та додаткового ПК. Сума додаткового ПК як частина суми ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет, знаходиться в прямій залежності як від оплати праці й нарахувань на неї, так і від суми прибутку. А отже, надання додаткового ПК з ПДВ створює стимули не тільки для підвищення рівня оплати праці, а й прибутку. Однак слід зауважити, що підприємства можуть віддати перевагу збільшенню прибутку, оскільки обов'язкові соціальні внески в декілька разів перевищують суму податку на прибуток (рядок 4 порівняно з рядком, 10 табл. 2), а також те, що збільшення оплати праці, з метою збільшення максимальної суми додаткового ПК з ПДВ, призведе до збільшення обов'язкових соціальних платежів на 38,04% від суми збільшення, в той час як збільшення прибутку – податку на прибуток на 25% від суми відповідного збільшення. Отже, при наданні додаткового ПК з ПДВ це питання потребує державного врегулювання.

Надання додаткового ПК з ПДВ є більш дієвим, ніж з податку на прибуток та соціальних внесків. Необхідно враховувати, що надання додаткового ПК з ПДВ не знімає з роботодавця обов'язка страхувати працівників, що забезпечує їм певний рівень соціального захисту та соціальних гарантій.

Таким чином, використання в українській практиці оподаткування напрацьованих світовою практикою механізмів податкового стимулювання інноваційної діяльності має враховувати специфіку національної системи оподаткування та можливі наслідки застосування того чи іншого механізму.

Надання пільги у формі податкового кредиту з метою створення стимулів для залучення висококваліфікованих кадрів у сферу НДДКР є найбільш ефективним, тому що дозволяє вирішувати як економічні (стимулювання НДДКР), так і соціальні проблеми (підвищення рівня оплати праці, зайнятості). Подальшого розгляду потребує обґрунтування ставки податкового кредиту з ПДВ, визначення кола платників, яким доцільно надавати ПК, а також порядок надання цієї пільги.

Література: 1. Никитин С. М. Социальные налоги в развитых странах: особенности, тенденции, последствия / С.М. Никитин, М. П. Степанова, Е. С. Глазова // Деньги и кредит. — 2004. — №2. — Ст. 41 – 50. 2. Дагаев А. Налоговое стимулирование инноваций в предпринимательском секторе экономики // Проблемы теории и практики управления. — 2004. — №3. — Ст. 80 – 86. 3. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. — 304 с. 4. Каламбет С. В. Розвиток податкового регулювання через систему пільг // Економіка, фінанси, право. — 2001. — №3. — Ст. 31 – 33. 5. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: Навч. посібник / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 304 с. 6. Лашак В. В. Стимульовальна роль прямих податків // Фінанси України. — 2005. — №2. — С. 85 – 91. 7. Литвиненко Є. О. Податкове стимулювання інвестиційної діяльності промислових підприємств // Фінанси України. — 2005. — №3. — С. 49 – 56. 8. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. — Ірпін: Академія державної податкової служби України, 2001. — 364 с. 9. Економічні тенденції / За ред. О. Заворотько // http://me.kmu.gov.ua/file/link/73512/file/kvartalnik_2005_part1_1-26.pdf 10. Серебрянський М. Сучасна практика податкового стимулювання інвестиційної активності в індустріально розвинених країнах // Національна академія ДПС України <http://www.asta.edu.ua/> 11. Organisation for Economic Co-operation and Development // www.oecd.org/dataoecd/18/23/35471773.pdf 12. Пропозиції до проекту інноваційної моделі структурної перебудови економіки та механізму її запровадження // Міністерство економіки України // me.kmu.gov.ua

Стаття надійшла до редакції
06.03.2006 р.