

## ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

## VALUE-ADDED TAX IN THE TAXATION OF INNOVATION ACTIVITY

*Податку на додану вартість в Україні належить велика частина доходів бюджету країни. Цей податок створює найпотужніше податкове навантаження на суб'єктів господарювання. У статті розглянуто механізм впливу податку на додану вартість на інноваційну діяльність в Україні. Визначено причини та елементи податку на додану вартість, які зумовлюють дезактивізацію інноваційної діяльності в країні.*

**Ключові слова:** податок на додану вартість, інноваційна діяльність, податкове навантаження з податку на додану вартість, подвійне оподаткування.

*Налогу на добавленную стоимость в Украине принадлежит львиная доля доходов бюджета страны. Этот налог создает мощную налоговую нагрузку на предприятия. В статье рассмотрен механизм влияния налогообложения налогом на добавленную стои-*

*мость на инновационную деятельность в Украине. Определены причины и элементы налога на добавленную стоимость, которые обуславливают дезактивизацию инновационной деятельности в стране.*

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, инновационная деятельность, налоговая нагрузка налога на добавленную стоимость, двойное налогообложение.

*Value-added tax is a great part of budget revenues of a country. This tax creates the most powerful tax burden on business entities. The article considers a mechanism of tax influence on the innovation activity value-added in Ukraine. Determined causes and elements of value-added tax, which cause a deactivation of innovation activity in the country.*

**Key words:** value-added tax, innovation activity, tax burden of value-added tax, double taxation.

УДК 336.02

**Грицино О.М.**

к.е.н., доцент кафедри корпоративних фінансів і контролінгу  
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

**Постановка проблеми.** Розвиток інновацій в Україні створює плацдарм для розвитку економіки в цілому. Інноваційна діяльність потребує значних вкладень капіталу та людських ресурсів. В Україні прийнято низку законів для забезпечення активізації інноваційної діяльності, однак оподатковується така діяльність на загальноприйнятих підставах і в Україні відсутні преференції в оподаткуванні щодо неї, що перешкоджає розвитку інновацій у країні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження механізму державної політики регулювання, у тому числі оподаткування, інвестиційно-інноваційної діяльності присвячені праці Геєця В.М., Опаріна В.М., Поддєрьогіна А.М., Семиноженка В.П., Федосова В.М. За останній рік дослідженню оподаткування податком на додану вартість присвячені праці Гаман М., Крушельницької Т., Луніної І.О., Лайко О., Панури Ю.В.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є виявлення причин дезактивізації інноваційної діяльності в Україні, пов'язаних з оподаткуванням податком на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Законом України «Про інноваційну діяльність» [2] визначено інноваційну діяльність як діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг. Отже, це діяльність, яка потребує значних капіталовкладень та людських ресурсів.

Активізація інноваційної діяльності в Україні дасть можливість розвивати економіку на основі наукоємних виробництв, прогресивних високотехнологічних процесів, розробки та випуску нової конкурентоспроможної продукції.

Як свідчить світовий досвід, одним із найпотужніших фінансових важелів державного регулювання та підтримки інноваційної діяльності бізнесу є система оподаткування з її інструментами. В Україні прийнято низку законів для забезпечення здійснення інноваційної діяльності, однак у ПКУ жодного слова не сказано про інноваційну діяльність, відсутні будь-які преференції в оподаткуванні такої діяльності. Отже, інноваційна діяльність оподатковується на загальноприйнятих підставах.

Сучасна податкова система України здебільшого має фіскальний характер, регулююча функція проявлена слабо. Така податкова система не стимулює розвиток виробництва, інновацій, інвестицій і сприяє перетіканню значних фінансових ресурсів із реального в тіньовий сектор економіки. «Питома вага податків у ВВП (податкове навантаження), включаючи обов'язкові відрахування на соціальне страхування, становить від 35 до 40%, що характерно для розвинутих країн, але обтяжливо для країн із перехідною економікою» [4, с. 118].

Податок на додану вартість є найпотужнішим бюджетоутворюючим податком. Отже, у сучасній системі оподаткування найбільша частка податкового навантаження на бізнес належить цьому податку.

Впровадження інновацій можливе за наявності значних капіталовкладень і людських ресурсів. Отже, витрати на основні засоби і заробітну плату (у тому числі єдиний соціальний внесок) в інноваційній діяльності будуть значні. Крім того, інновації – ризикований вид діяльності. Тобто капіталодавці за більші ризики вимагатимуть більшу плату

за використання капіталу, і середньозважена вартість капіталу (WACCt) інноваційної діяльності за інших рівних умов зростатиме.

Згідно зі ст. 188 ПКУ, базою оподаткування ПДВ є операції «...з постачання товарів/послуг...» і «... визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів...» [1, ст. 188]. Отже, до ціни реалізації товару додається 20% (7% для медичних товарів і 0% для товарів, що експортуються).

Загальновідома формула розрахунку виручки від реалізації така:

$$\text{Виручка від реалізації} = Q \cdot P, \quad (1)$$

де Q – кількість товару; P – ціна товару.

$$P = (C/V + \text{Пр} + \text{АП}) \cdot 1,2, \quad (2)$$

де C/V – повна собівартість реалізованого товару (продукції); Пр – прибуток, АП – акцизний податок; 1,2 – коефіцієнт включення ПДВ до складу ціни (за ставкою 20%).

Відповідно до п. 11 П(С)БО № 16 «Витрати», «собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [3, п. 11]. «До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам...» [3, п. 13]. «До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, ... зокрема відрахування на соціальні заходи, ... амортизація...» [3, п. 14]. Загальновиробничі витрати включають: оплату праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи; амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення [3, п. 15.1–15.7]. Складниками адміністративних витрат є амортизаційні відрахування необоротних активів загальногосподарського використання і податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг) [3, п. 18]. Тобто до складу собівартості входять податки, збори, платежі. В Україні це єдиний соціальний внесок, податок на землю, транспортний податок, податок на нерухомість, мито тощо.

Отже, спрощена формула повної собівартості реалізованої продукції така:

$$C/V = C + 3П + \text{ЕСВ} + \text{AB} + \text{ПіЗ} + \text{ІОВ}, \quad (3)$$

де C – витрати на сировину, матеріали, комплектуючі тощо; 3П – витрати на заробітну плату, ЕСВ – єдиний соціальний внесок; AB – аморти-

заційні відрахування; ПіЗ – загальнодержані і місцеві податки і збори, які включаються до собівартості товарів (робіт, послуг), ІОВ – інші операційні витрати (витрати на оренду, електроенергію тощо).

Розширена формула ціни матиме такий вигляд:

$$P = (C + 3П + \text{ЕСВ} + \text{AB} + \text{ПіЗ} + \text{ІОВ} + \text{Пр} + \text{АП}) \cdot 1,2 \quad (4)$$

і наочно демонструє подвійне оподаткування податком на додану вартість і оподаткування елементів, які не є доданою вартістю.

Подвійне оподаткування становить

$$\text{ЕСВ} \cdot 0,2 + \text{ПіЗ} \cdot 0,2 + \text{АП} \cdot 0,2.$$

Оподаткування елементів, які не є доданою вартістю дорівнює  $\text{AB} \cdot 0,2$ .

У структурі собівартості інноваційного продукту значну частину становлять амортизаційні відрахування і витрати на заробітну плату. У структурі ціни інноваційного продукту прибуток має складати суттєву частину для задоволення вимог капіталодавців щодо більших ризиків.

Заробітна плата та прибуток – це складники доданої вартості, яка в нашій країні оподатковується ПДВ. Амортизаційні відрахування на просте відтворення не є доданою вартістю за класичною економічною теорією, проте сучасний механізм оподаткування ПДВ не виключає їх із бази оподаткування цим податком. Згідно з ПКУ, виплата заробітної плати і нарахування амортизаційних відрахувань не є об'єктами оподаткування ПДВ [1, ст. 196], проте сучасний механізм оподаткування цим податком не виключає ці елементи з бази оподаткування.

Формально податки і збори теж можна назвати частиною доданої вартості, оскільки генеруються підприємством у результаті його господарської діяльності понад вкладених матеріальних витрат. Але ж за своєю суттю для підприємства податки і збори – це витрати підприємства з оплати послуг держави. Таким чином, подвійне оподаткування податків і зборів ПДВ буде сприяти їх зменшенню, прихованню та несплаті будь-якими шляхами, законними або не зовсім.

У світовій практиці існують два методи обчислення доданої вартості для нарахування ПДВ, а саме: «...перший – від повної вартості відрахувати вартість сировини, матеріалів та послуг виробничого характеру; другий – скласти величини заробітної плати і прибутку. Найзручнішим, а тому і найпоширенішим методом є перший, він і застосовується в нашій державі» [7, с. 165]. Проте якщо відрахувати тільки вартість сировини (матеріалів та послуг виробничого характеру), то ПДВ будуть оподатковуватися всі інші складники ціни товару, а саме всі інші податки, збори та обов'язкові платежі, які включаються до ціни товару, тобто всі податки в Україні крім податку на прибуток [1, ст. 188]. Загальновстановлена ставка ЕСВ на сьогодні 22%, отже, подвійне оподаткування становитиме  $22\% \cdot 0,2 = 4,4\%$  від заробітної плати.

До складу доданої вартості, яка підлягає оподаткуванню ПДВ, згідно із законодавством України, включаються амортизаційні відрахування, заробітна плата, нарахування на заробітну плату і всі загальнодержавні і місцеві податки і збори, які включають до ціни товару (у складі його повної собівартості як частина адміністративних витрат).

Амортизаційні відрахування прямо не оподатковуються ПДВ, проте вони є складником повної собівартості і за сучасним механізмом оподаткування залишаються у складі ціни, на яку нараховується 20% податку на додану вартість. Отже, амортизаційні відрахування непрямо також оподатковуються податком на додану вартість. Проте амортизаційні відрахування на просте відтворення не є частиною доданої вартості, а на розширене нашим законодавством не передбачено.

Чим більш трудомістке інноваційне виробництво, чим більша частка витрат на оплату праці у складі ціни, тим більша питома вага подвійного оподаткування податком на додану вартість буде у складі ціни такого продукту в частині оподаткування єдиним соціальним внеском.

Чим більші витрати на основні засоби несе інноваційне підприємство і чим більше обсяг амортизаційних відрахувань, тим більша буде частка оподаткування податком на додану вартість елементів ціни, які не є доданою вартістю за своєю економічною сутністю.

Складний механізм оподаткування ПДВ в Україні зумовлює:

- виникнення подвійного оподаткування;

- оподаткування елементів, які не є доданою вартістю за своєю суттю.

Під час придбання основних засобів суб'єкт господарювання у складі ціни сплачує ПДВ постачальнику і формує свій податковий кредит із ПДВ. Отже, вартість капіталовкладень зростає на 20%, а повернуться ці кошти тільки з виручкою від реалізації продукції, для виробництва якої використано придбаний основний засіб. Отже, податок на додану вартість зумовлює зростання капіталовкладень на 20% і створює іммобілізацію грошових коштів (рис. 1), що також уповільнює розвиток інноваційної діяльності в країні за відсутності преференцій щодо її розвитку.

Із вищесказаного можна зробити висновок: другий спосіб визначення об'єкту оподаткування податком на додану вартість є менш зручний, проте для розвитку інноваційної діяльності він має низку переваг і дає змогу уникнути:

- подвійного оподаткування в країні в частині оподаткування податком на додану вартість ціни, до складу якої вже входять інші податки та збори;
- оподаткування елементів ціни, які за своєю економічною суттю не є доданою вартістю (амортизаційні відрахування на просте відтворення).

Для уникнення подвійного оподаткування і, таким чином, для зменшення втрат фінансових ресурсів доцільно під час визначення об'єкта оподаткування ПДВ виключити податки, збори та обов'язкові платежі, що включаються в ціну інноваційного продукту. Втім, зробити на практиці це не так просто, оскільки ускладнить адміністрування ПДВ.

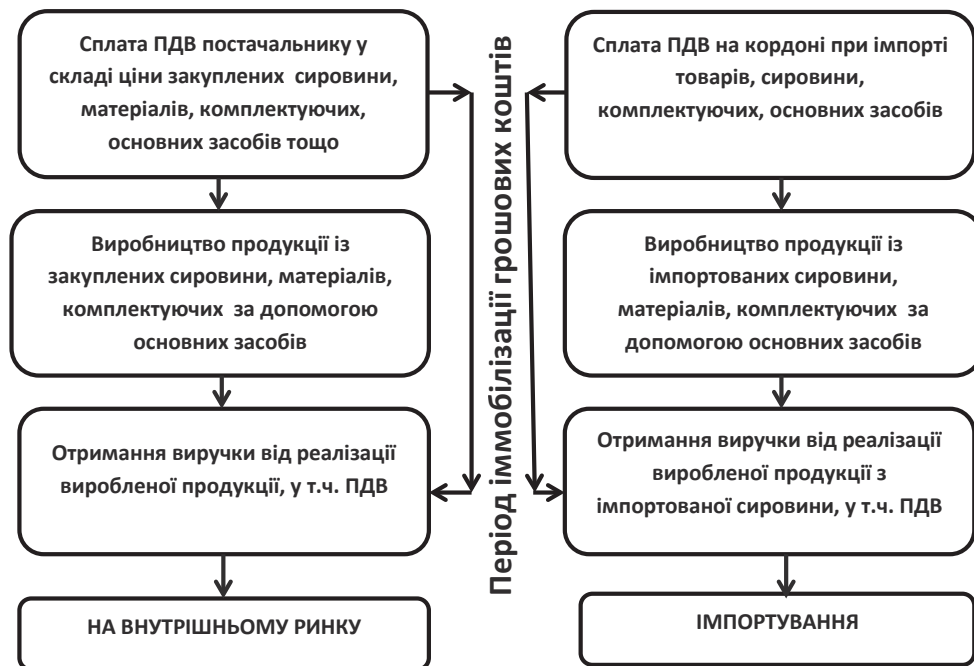


Рис. 1. Іммобілізація грошових коштів, пов'язаних зі сплатою ПДВ під час придбання запасів і основних засобів

У структурі ціни продукту, який потребує значних трудових ресурсів та капіталовкладень, яким є інноваційні виробництва, велика частина витрат на оплату праці і амортизаційних відрахувань. Отже, подвійне оподаткування податком на додану вартість і оподаткування елементів, які не є доданою вартістю, буде також значним. Це перешкоджає активізації розвитку інновацій у країні.

Але відмовитись від цього податку означає отримати інші проблеми в країні, оскільки цей податок є:

1) бюджетоутворюючим. У країнах Євросоюзу цей податок забезпечує близько п'ятої частини бюджетних надходжень. В Україні цей показник ще вище – близько чверті. «Останніми роками ПДВ забезпечує близько 30% доходів зведеного бюджету України та майже 50% податкових надходжень до державного бюджету» [5, с. 17];

2) має низку переваг у застосуванні. Такими перевагами ПДВ є відсутність кумулятивного ефекту завдяки можливості вирахування вхідного ПДВ, що сплачується під час купівлі сировини (матеріалів тощо); широка база оподаткування, стійкість надходжень до бюджету і рівномірний розподіл податкового навантаження; можливий контроль по всьому ланцюжку виробництва й розподілу продукції; нейтральність податку стосовно вітчизняних та імпортованих товарів тощо. Переваги носять фіскальний характер.

Також Україна не може відмовитись від ПДВ з огляду на перспективи вступу до Євросоюзу. «Відповідно до Директиви Ради ЄС від 28.11.2006 № 112, у податкових системах країн Євросоюзу має використовуватись ПДВ, що дає змогу забезпечити вільний рух товарів і послуг, а також усунути фактори, котрі спотворюють умови конкуренції» [5, с. 15]. Згідно з Директивою, є вимога про уникнення подвійного оподаткування, а це неможливо за податку з обороту чи продажу [6, с. 10].

**Висновки з проведеного дослідження.** З метою стимулювання розвитку інноваційної

діяльності в Україні слід удосконалити механізм оподаткування ПДВ:

1) з бази оподаткування ПДВ виключити місцеві податки і збори. Це дасть змогу уникнути подвійного оподаткування;

2) з бази оподаткування інноваційної продукції виключити заробітну плату та/або амортизаційні відрахування. Це дасть змогу зменшити податкове навантаження в частині цього податку на інноваційну діяльність.

Подальшого дослідження потребують напрями вдосконалення механізму адміністрування ПДВ, з огляду на зміну алгоритму розрахунку доданої вартості.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII.
2. Закон України Про інноваційну діяльність від 4 липня 2002 р. № 40-IV.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати».
4. Гаман М., Крушельницька Т. Удосконалення механізмів оподаткування інноваційної діяльності в Україні в контексті світового досвіду / М. Гаман, Т. Крушельницька // Вісник Національної академії державного управління. – 2011. – № 3. – С. 116–122 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://visnyk.academy.gov.ua/wp-content/uploads/2013/11/2011-3-18.pdf>.
5. Луніна І.О. Особливості та наслідки застосування різних форм податку з обороту / І.О. Луніна // Фінанси України. – 2015. – № 6. – С. 15–28.
6. Панура Ю.В. Актуальні проблеми податку на додану вартість в Україні / Ю.В. Панура // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 5(144). – С. 8–11.
7. Податкова система України : [підручник] / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятченко [та ін.] ; за ред. В.М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.