



ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Надія Загрішева,
*аспірант Інституту економіко-правових досліджень
НАН України*

Прийняттям Податкового кодексу України (далі — ПК) законодавець зробив спробу наблизити податковий облік до бухгалтерського. Пропонуємо дослідити правове регулювання податкового обліку нематеріальних активів (податок на прибуток) з урахуванням пропозицій, які були внесені щодо вдосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів [6, 46].

Метою цієї статті є аналіз правового регулювання нематеріальних активів за розділом III «Податок на прибуток підприємств» ПК України. Предметом аналізу цієї статті є об'єкти інтелектуальної власності, що належать до групи 4 нематеріальних активів — «Права на об'єкти промислової власності».

Актуальність обраної теми ґрунтується на збільшенні кількості суб'єктів господарювання, що під час здійснення господарської діяльності самостійно створюють об'єкти промислової власності, набувають майнових прав промислової власності та/або використовують майнові права промислової власності, здійснюють подальше відчуження майнових прав промислової власності як товару.

На думку В. Дозорцева, термінологія завжди умовна, але термін повинен відповідати декільком умовам. А саме: повинен бути коротким, таким, що не переходить в опис, краще одно- чи двоскладним; повинен виражати основне спрямування існуючого поняття, в будь-якому випад-

ку не містить дезінформації; важливо, щоб з використанням цього терміну можна було проводити диференціацію загального поняття; термін може мати деякі філософські недоліки; стабільність термінології — її заміна без обґрунтованих умов може призвести лише до непорозумінь. Однак стабільність має свої межі, і від неї слід відмовлятися, коли вона призводить до неправильного уявлення про сутність категорії чи навіть до перекручень: це може спостерігатися, коли невідповідність терміна виявляється під час розвитку відносин або вирастає з їхнього розвитку [4, 55–56].

Відповідно до п. 14.1.120 ПК України, нематеріальні активи — це право власності на результати інтелектуальної діяльності, зокрема промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном і майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, й набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами також, майном та майновими правами.

Законодавець виокремлює три основні критерії, за якими результат інтелектуальної, творчої діяльності людини належить до нематеріальних активів: право власності, право користування, набуття права користування.

Насамперед у дефініції «нематеріальні активи» виділяється право влас-



ності на результати інтелектуальної діяльності, зокрема й промислової власності. У цій частині визначення міститься, примаймі два критерії, які є хибними.

1. Окремо підкреслюються/виділяються результати промислової власності: «...у тому числі промислової власності...». За даними Державної служби інтелектуальної власності з 1992 по 2011 роки було подано 536 817 заявки з метою отримання охоронного документа на об'єкти промислової власності¹, охоронних документів було видано — 313 446². Може така величезна кількість об'єктів промислової власності, що потребують правової охорони, стала підставою для підкреслення цього терміна у визначенні? Проаналізуємо це припущення. Відповідно до Конвенції про створення ВОІВ частиною інтелектуальної власності є власність промислова. У листі Державної податкової адміністрації України від 17.04.2009 року № 8177/15-0517 зазначено, що поняття «промислова власність» чинним законодавством України не передбачено, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» під нематеріальним активом визнає права, що мають бути аналогічні правам інтелектуальної власності. Варто зазначити, що визначення сформульоване в згаданому вище законі було використано в ПК України, але з доповненнями. Отже, включення до дефініції «нематеріальні активи» поняття промислова власність є не більш ніж копіюванням норми законодавства, що діяло з 1997 року, замість спроби з'ясувати та відобразити в ПК України сучасні підходи до визначення інтелектуальної власності та її результатів. Пропонуємо внести зміни до цієї частини дефініції через використання словосполучення «...у тому числі промислової власності...».

2. Маємо пам'ятати, що термін «інтелектуальна власність» не є універсальним, про це зазначають вчені світу [1; 6, 46]. Тож у визначенні нематеріальних активів бажано було б відобразити сучасні підходи до інтелектуальної власності з поділом на групи: майнові права промислової власності, майнові права авторського та суміжного прав, майнові права комерційних позначень. Проте внесення змін до дефініції в умовах сьогодення призведе до плутанини під час класифікації об'єктів або майнових прав на них до нематеріальних активів серед суб'єктів господарювання. Тож згодом, за умови поширення підходу щодо скасування дефініції «інтелектуальна власність», вона може бути змінена на іншу запропоновану та більш вдалу дефініцію у визначенні «нематеріальні активи».

Відповідно до ПК України, майно тлумачиться як дефініція приведена у Цивільному кодексі України (далі — ЦК України), то ж інші терміни можна брати за основу саме в цьому значенні, за умови, що в ПК України не наведено інше їх визначення. Ст. 419 ЦК України підкреслює «...право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності...». Право власності на об'єкти інтелектуальної власності означає, що особі належать правомочності володіння, розпоряджання та користування.

Крім того, ПК України зазначає, що нематеріальні активи можуть належати особі на правах користування майновими правами та набуті права користування майновими правами. Звісно, що в першому випадку мова йде про тимчасовий (строковий) перехід майнових прав інтелектуальної власності, наприклад, за ліцензійним договором (ст. 1109 ЦК України). А у другому — йдеться про набуття майнових прав інтелектуальної власності,

¹ http://sdip.gov.ua/ua/statistic_nadxod.html.

² <http://sdip.gov.ua/ua/vsjo8>.

наприклад, за договором про передачу виключних майнових прав інтелектуальної власності (ст. 1113 ЦК України)³. Зазначене припущення прямо не впливає із суті зазначеної норми Кодексу. В першому випадку тимчасовий перехід майнових прав властивий поняттю роялті: коли до користувача не переходить право розпоряджання, а лише можливість строкового користування майновими правами промислової власності за умови сплати винагороди. У цьому випадку об'єкт не може бути визнаний нематеріальним активом, хоча за своєю юридичною природою належить до результатів інтелектуальної, творчої діяльності людини.

Підставами такого дуалістичного підходу до визначення нематеріальних активів в податковому обліку стало поєднання в національному законодавстві двох теорій інтелектуальної власності: пропріетарної та виключних прав [2, 363–372; 7, 139–146].

У ПК України назва групи, яка містить у своєму складі об'єкти проми-

слової власності, має назву «Права на об'єкти промислової власності» і в подальшому розшифровується як: «...право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин...». З положень Цивільного й Господарського кодексів України та інших нормативно-правових актів України, впливає, що суб'єкт господарювання може бути або власником прав на об'єкт інтелектуальної власності (якщо об'єкт промислової власності створено фізично особою під час виконання нею трудових обов'язків), або здійснювати користування майновими правами інтелектуальної власності (за договором). Зазначена норма не відображена в назві групи 4 нематеріальних активів. Доцільно змінити назву групи на «Право власності або майнові права промислової власності» та у складі групи, уникаючи словосполучення «...право на...», навести перелік об'єктів промислової власності, до неї належних.

Згідно з п. 14.1.3, амортизація систематичний розподіл вартості основ-

Таблиця 1. Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації зазначена у п. 145.1 ПК України (фрагмент)

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 4 — машини та обладнання	5
З них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші ... вартість яких перевищує 2500 гривень	2

³ Цивільний кодекс України Розділ 75 «Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності», Розділ 76 «Комерційна концесія» та Закон України «Про державне регулювання трансферу технологій» від 14.09.2006 року № 143 передбачають різні види договорів у сфері інтелектуальної власності, наприклад: ліцензія на використання, ліцензійний договір, договір про передачу виключних майнових прав, комерційна концесія тощо.



них засобів, інших необоротних і нематеріальних активів, які амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації зазначена у п. 145.1 ПК України (див. Табл. 1).

Відповідно до п. 145.1.1 ПК України нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених у пп. 145.1.5 п. 145.1 ст. 145, протягом визначених строків (див. Табл 2):

Облік амортизованої вартості нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, належним до складу окремої групи.

На думку А. Василенко, склад груп у податковому та бухгалтерському

обліку нині збігаються [3, 5–21]. Зазначимо, що є неприпустимою ситуація, що склалася навколо об'єкта нематеріальних активів — комп'ютерної програми. Відповідно до Господарського та Цивільного кодексів України, Закону України «Про авторське право та суміжні права», міжнародних правових актів, комп'ютерна програма належить до результатів інтелектуальної, творчої діяльності людини. За ПК України вона належна і до складу основних засобів (група 4), і до складу нематеріальних активів (5 група). Пропонуємо виключити із складу основних засобів комп'ютерну програму як об'єкт, який за своїми критеріями не підпадає під поняття матеріальних активів, а саме основних засобів, у зв'язку з тим, що він є результатом інтелектуальної, творчої

Таблиця 2. Строки амортизації нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
група 3 — права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 — права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 — авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 — інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

діяльності людини [5, 46]. Це підтверджується п. 14.1.111 ПК України, відповідно до якого: матеріальні активи основні засоби й оборотні активи в будь-якому вигляді (електрична, тепла та інша енергія, газ, вода) також, що не є коштами, цінними паперами, деривативами та нематеріальними активами. До цієї думки ми схилиємося, уважно проаналізувавши визначення: і право власності, і право користування майновими правами, і набуття права користування майновими правами, дають нам підстави класифікувати майнові права комп'ютерної програми як об'єкт права інтелектуальної власності — нематеріальний актив. Наступною зміною, що пропонується є виключення комп'ютерної програми із складу групи «Авторське право і суміжні з ним права». За своєю юридичною природою комп'ютерна програма не може належати до кола об'єктів авторського права та суміжних прав, а має належати до об'єктів промислової власності.

Отже, всі права, що виникають при створенні чи використанні такого результату інтелектуальної діяльності людини, як комп'ютерна програма, пропонуємо об'єднати та включити до складу нематеріальних активів групи 4 «Майнові права промислової власності».

Відповідно до п. 145.1.2 ПК України нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в п. 145.1 ПК України (для ОПВ — 5 років) і призупиняється на період його виведення з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації). При визначенні строку корисного використання (експлуа-

тації), згідно з п. 145.1.3 ПК України слід брати до уваги:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуване фізичне і моральне зношення;
- правові чи інші обмеження щодо строків використання об'єкта й інші фактори.

Для груп об'єктів промислової власності цей строк встановлений на рівні 5 років. Законодавцем не надано юридичного чи економічного обґрунтування строку корисного використання. Дослідимо цю норму. Для об'єктів, які найчастіше застосовуються у сфері промисловості та потребують значних капіталовкладень і часу для впровадження у виробництво, таких як: винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування інтегральної мікросхеми — цей строк є економічно обґрунтованим. Юридично це базується на значному терміні правової охорони — до 20 років. Для інших галузей народного господарства, наприклад, агропромислового комплексу, й об'єкта, який найчастіше застосовується в цій галузі — сорту рослин, доцільно встановити менший строк дії користування — 2 роки. Отже, пропонуємо встановити строк дії права користування нематеріальними активами групи 4 «Майнові права промислової власності» на мінімальному рівні, прийнятному для всіх майнових прав промислової власності — 2 роки.

При цьому необхідно зауважити, що нематеріальні активи групи 3 «Права на комерційні позначення» також потребують зміни, а саме: зміни назви групи та встановлення мінімального граничного терміну використання майнових прав на комерційні позначення. Ця умова впливає із загальної юридичної природи використання майнових прав на об'єкти цієї групи: вони проходять процедуру державної реєстрації права власності



на торговельну марку, комерційне найменування. В межах цієї статті це зауваження розглядати недоцільно, оскільки воно є самостійним об'єктом правового аналізу.

Висновки

1. Внести зміни до дефініції «нематеріальні активи» через виключення словосполучення «...у тому числі промислової власності...».
2. Змінити назву групи 4 нематеріальних активів на «Право власності або майнові права промислової власності». У складі групи навести виключно перелік об'єктів промислової власності, належних до неї.
3. Виключити з групи 4 «Машини та обладнання» основних засобів та з групи 5 «Авторське право та суміжні с ним права» нематері-

альних активів комп'ютерну програму, з огляду на те, що вона є об'єктом права промислової власності. Включити об'єкт «комп'ютерна програма» до групи 4 «Право власності або майнові права промислової власності» нематеріальних активів.

4. Встановити строк дії права користування для групи 5 «Майнові права промислової власності» на рівні не менше ніж 2 роки. ♦

Список використаних джерел

1. Stallman R. *Did You Say «Intellectual Property»? It's a Seductive Mirage [Electronic resource]* / Stallman R. — Access mode : <http://www.gnu.org/philosophy/not-ipr.xhtml>.
2. Базилевич В.Д. *Інтелектуальна власність: креативи метафізичного пошуку* / В.Д. Базилевич, В.В. Ільїн. — К. : Знання, 2008. — С. 363–372.
3. Василенко А. *Амортизація в Налоговом кодексе: изучаем новые правила* / А. Василенко // *Все о бухгалтерском учете*. — 2011. — № 22. — С. 5–21.
4. Дозорцев В.А. *Интеллектуальные права: Понятие. Система. Задачи кодификации : сб. статей / Исслед. центр частного права*. — М. : Статут, 2005. — 416 с.
5. Загрішева Н. В. *Правове регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів*. / Н. Загрішева // *Теорія і практика інтелектуальної власності*. — 2010. — № 6. — С. 46.
6. Загрішева Н. В. *Щодо сучасних підходів використання прав інтелектуальної власності*. / Н. В. Загрішева // *Збірник Тез XII Науково-практичної конференції «Законодавство України: проблеми та перспективи розвитку»* — м. Київ, 31.03.2011 року. — С. 46.
7. Шишка Р. Б. *Охорона прав суб'єктів інтелектуальної власності у цивільному праві України: дис. док. юрид. наук* / Р. Б. Шишка / *Національний університет внутрішніх справ*. — Харків, 2004. — С. 139–146.