



ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СПІВВІДНОШЕННЯ ЛІЦЕНЗІЙНОГО ДОГОВОРУ ТА ДОГОВОРУ НАЙМУ (ОРЕНДИ) В РОЗРІЗІ БУХГАЛТЕРСЬКО- ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА*

Олександр Бутнік-Сіверський,

*завідувач економіко-правового відділу НДІ інтелектуальної
власності НАПрН України, доктор економічних наук*

Стаття присвячена теоретико-методичним аспектам недоцільності ототожнення ліцензійних договорів і договорів найму (оренди) з позиції правового регулювання договірних відносин у сфері права інтелектуальної власності, найму (оренди), з урахуванням вимог бухгалтерського обліку та нарахування податків. Акцентовано увагу на специфіці правового регулювання договірних відносин. Визначено, що потрібно розглядати право інтелектуальної власності як окремий цивільно-правовий інститут, який потребує чіткого відображення в законодавстві. З огляду на це запропоновано внести відповідні зміни до Цивільного кодексу України. Крім цього, розглянуто економіко-правові особливості сплати платежів. Особливу увагу приділено оподаткуванню доходів у вигляді роялті, паушальних платежів і орендної плати. Зазначено про прогалини в законодавстві щодо оподаткування доходів у вигляді паушальних платежів. Запропоновані зміни до Податкового кодексу України. Водночас, при розгляді питань бухгалтерського обліку обґрунтовано недоцільність відображення об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів при оренді необоротних активів.

Ключові слова: ліцензійний договір, договір найму (оренди), роялті, паушальні платежі, орендні платежі, бухгалтерський облік нематеріальних активів, орендних платежів, оподаткування доходів у вигляді роялті, паушальних платежів

Питання виплати платежів відповідно до ліцензійних договорів та орендних плат за договорами найму (оренди) є одними з ключових при здійсненні цивільно-правових відносин, їх відображенні в бухгалтерській звітності й оподаткуванні.

Однією з умов ліцензійного договору, визначених ч. 3 ст. 1109 ЦК України, є розмір, порядок і строки сплати платежів за використання

об'єктів права інтелектуальної власності (далі — ОПІВ). Відповідно до п. 3 Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуаль-

Валентина Троцька,
*старший науковий співробітник НДІ інтелектуальної
власності НАПрН України*



*Продовження, початок у № 5, 2014.



ної власності», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185 [1] ці платежі визначаються як ліцензійні, до яких належать паушальний платіж, роялті та комбінований платіж. Роялті — це ліцензійний платіж у вигляді сум, які сплачуються періодично, залежно від обсягів виробництва чи реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням ОПІВ. Паушальний платіж — одноразовий платіж, який становить фіксовану суму та не залежить від обсягів виробництва (продажу) продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням ОПІВ. Визначення зазначених понять також наведено в Загальних положеннях Методичних рекомендацій з обліку нематеріальних активів кіновиробництва, затверджених Наказом Міністерства культури і туризму України, а саме: роялті — поточні відрахування від доходів у вигляді фіксованих ставок від обсягу реалізованої (виробленої) за ліцензійним договором продукції (послуг). Паушальний платіж — це твердо фіксована сума, що виплачується до початку дії ліцензійного договору, за право використання ОПІВ одноразово або частками. Зазначимо, це одноразовий платіж за цілісний ОПІВ за актом приймання-передачі сплачується в повному обсязі або частками за принципом бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме: превалювання сутності над формою (абз. 8 ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]). Як бачимо, роялті та паушальний платіж є фіксованими, перший з них визначається як періодичні платежі за рахунок отриманих доходів (прибутку), а другий одноразовий платіж, що виплачується до початку дії договору, на умовах придбання ліцензії ліцензіатом за рахунок свого прибутку.

Частиною 5 ст. 15 Закону України «Про авторське право і суміжні права» передбачено, що за винятком

випадків, передбачених статтями 21–25 названого Закону, автор (чи інша особа, яка має авторське право) має право вимагати виплати винагороди за будь-яке використання твору. Згідно з ч. 2 ст. 33 цього Закону авторська винагорода визначається у договорі у вигляді відсотків від доходу, отриманого від використання твору, або у вигляді фіксованої суми чи іншим чином. При цьому ставки авторської винагороди не можуть бути нижчими за мінімальні ставки, встановлені у постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав» від 18.01.2003 року № 72 [3]. Серед способів використання об'єктів авторського права, передбачені, зокрема, передання в найм (оренду) примірників твору. Так, відповідно до ч. 1 ст. 441 ЦК України використанням твору є передання в найм (оренду), пп. 8, 10 ч. 3 ст. 15 Закону України «Про авторське право і суміжні права» [4] встановлено виключне право автора (чи іншої особи, що має авторське право) дозволяти розповсюдження творів шляхом першого продажу, відчуження іншим способом або шляхом здавання в майновий найм чи прокат і шляхом іншої передачі до першого продажу примірників твору; здавання в майновий найм і (або) комерційний прокат після першого продажу. Згідно з принципом вичерпання прав, передбаченим ч. 7 ст. 15 зазначеного Закону, у разі коли примірники правомірно опублікованого твору законним чином введені у цивільний обіг шляхом їхнього першого продажу в Україні, то виключно за автором лишається право здавання у майновий найм або комерційний прокат, за умови виплати йому винагороди. Отже, різниця між наймом (орендою) майна (речі) та прокатом примірника твору, полягає в тому, що у першому формі кошти отримує наймодавець (власник майна (речі)),



а у другому випадку — кошти у вигляді авторської винагороди (відсотки від суми, одержаної за прокат) також має отримувати автор цього твору.

Якщо порівнювати ліцензійні платежі з орендною платою, то особливостю плати за користування майном відповідно до договору найму (оренди) є те, що плата може вноситися за вибором сторін у грошовій або натуральній формі (ч. 2 ст. 762 ЦК України). На відміну від цього, розмір винагороди за використання ОПІВ може вноситися лише в грошовій формі.

Крім цього, згідно з ч. 5 ст. 762 ЦК України плата за користування майном відповідно до договору найму (оренди) вноситься щомісяця, якщо інше не встановлено договором. Орендна плата — це фіксований платіж, який орендар сплачує орендодавцю незалежно від наслідків своєї господарської діяльності (ч. 1 ст. 286 ГК України). Отже, плата за користування майном відповідно до договору найму (оренди) може вноситися періодично за користування майном, а орендна плата — платіж, що сплачується незалежно від результатів діяльності суб'єкта господарювання. Якщо порівнювати з ліцензійними платежами, то, зокрема, виплата винагороди за використання творів може здійснюватися у формі одноразового (паушального) платежу, або відрахувань за кожний проданий примірник чи кожне використання твору (роялті), або комбінованих платежів (ч. 5 ст. 15 зазначеного Закону). Такі відрахування також можуть бути у вигляді фіксованих ставок до базової суми розрахунку для нарахування в грошовій формі.

Таким чином, ліцензійні й орендні платежі за своєю економічною природою мають спільні та відмінні риси, що відображається при оподаткуванні доходів (прибутку).

Спільні риси: 1) це можуть бути фіксовані періодичні чи одноразові платежі; 2) виплата паушальних платежів і орендних платежів не зале-

жить від обсягів виробництва (продажу) продукції (товарів, робіт, послуг).

Відмінні риси: платежі у вигляді роялті залежать від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням ОПІВ ліцензіатом; тоді як, орендна плата не залежить від результатів господарської діяльності орендаря; 3) ліцензійні платежі можуть вноситися лише в грошовій формі, у той час як операційні платежі — у грошовій або натуральній формі.

З огляду на наведене, оподаткування доходів у вигляді роялті, паушальних платежів і орендної плати, а також їх відображення в бухгалтерському обліку мають особливості, передбачені Податковим кодексом України [5].

Податково-бухгалтерські особливості нарахування платежів за ліцензійними договорами

Для цілей законодавства у сфері оподаткування, відповідно до абз. 1 пп. 14.1.225 ст. 14 ПК України встановлено, що роялті — це будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування чи за надання права на користування будь-яким авторським і суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). Тобто роялті є платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким правом інтелектуальної власності, у тому числі за використання об'єктів авторського права і суміжних прав.



Згідно з Податковим кодексом України існують певні особливості нарахування (виплати) та оподаткування доходів у формі роялті та доходів, отриманих від надання майна (майнових прав) у найм (оренду). Так, відповідно до пп. 14.1.54 ст. 14 ПК України дохід з джерелом походження з України будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами <...> у вигляді, зокрема, роялті. Дохід від надання послуг визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує <...> надання послуг (пп. 137.1. ст. 137 ПК України). Згідно з пп.137.11 ст. 137 ПК України датою отримання доходів у вигляді ліцензійних платежів (у тому числі роялті) за користування ОПІВ є дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів.

Облік операцій з роялті відображають таким чином: нараховані підприємством-ліцензіатом суми роялті відносяться на витрати (пп. 140.1.2 ст. 140 ПК України) і нараховані або/та отримані підприємством-ліцензіатом суми роялті є його доходом (пп. 135.5.1 ст. 135 ПК України).

Роялті сплачується підприємством-ліцензіатом як частка отриманого прибутку за право використання винаходів, корисних моделей тощо після реалізації інноваційної продукції. Прибуток є результатом зменшення собівартості продукції, отриманої економією, що є його прирощенням в порівнянні до і після впровадження нових технічних рішень при виробництві інноваційної продукції. Нарухування й оплата роялті кожного разу здійснюється на підставі акта про використання ОПІВ, у якому вказується термін використання, обсяг випущеної/виготовленої та реалізованої продукції і сума сплачуваного роялті, що розраховується шляхом множення кількості випущених/виготовлених і реалізованих одиниць продукції (ін-

новаційної продукції) на фіксований (абсолютний) розмір роялті в гривнях на одиницю продукції. Величина роялті визначається у грошовому вимірі щодо продукту ліцензії і переглядається після наступної оцінки при зміні умов використання ОПІВ.

Згідно з пп. 196.1.6 ст. 196 ПК України роялті у грошовій формі не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

У бухгалтерському обліку операцій роялті в промисловості є платежі (винагорода) за використання ОПІВ у складі нематеріальних активів. Дотримуючись п. 4 та п. 20 П(С)БО 15 «Дохід» [6], роялті є дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, якщо: імовірні надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією; дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди (ліцензійного договору), що дозволяє віднести на витрати підприємства-ліцензіата суму роялті до продажу інноваційної продукції з подальшою її компенсацією після підписання акта сторонами ліцензійного договору про фактичне користування ОПІВ після реалізації продукції згідно з вимогами ПКУ в умовах зближення його з бухгалтерським обліком.

Отже, нарахування та сплата роялті є результатом за фактом, який підтверджується відповідним актом після реалізації інноваційної продукції, на підставі чого здійснюється розподіл прибутку між контрагентами ліцензійного договору та збільшує економічні досягнення підприємства-ліцензіата.

Нарухування та впровадження в бухгалтерському обліку роялті стикається з проблемою його економічного змісту. Якщо це частка прибутку в прибутку від реалізації інноваційної продукції, то в обліку відтворюється розподіл отриманого прибутку між



підприємством-ліцензіатом, в частині, яка йому залишається, та підприємством-ліцензіаром у частині, що передається йому як винагорода.

Варто зазначити, що в бухгалтерському обліку вимоги відображення ОПІВ на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» розділу «Клас 0. Позабалансові рахунки» згідно з зазначеною вище Інструкцією, за якою обліковуються нематеріальні активи, зокрема отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування яким сплачується роялті, суперечить змісту їх використання в господарському обороті, одним з етапів якого є трансформація інтелектуальної власності в інноваційний продукт. Переданий за ліцензійним договором ОПІВ у складі нематеріальних активів має не лише правові вимоги, а й матеріальну основу трансформації продукції у формі процесу, способу, послідовності дій, технології в інноваційну продукцію, яка після її реалізації дозволяє отримати дохід, який є джерелом отримання прибутку та на цій основі сплати винагороди у формі роялті.

Як наведено вище, до ліцензійних платежів належить, зокрема, паушальний платіж. Ліцензійний договір є об'єктом бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів у формі паушального (одноразового) платежу за користування ліцензією на використання ОПІВ, а роялті є винагорода як частка прибутку у прибутку від реалізації інноваційної продукції.

На відміну від оподаткування роялті, для ліцензіара та ліцензіата паушальний платіж оподатковується на загальних підставах відповідно до Податкового кодексу України податком на прибуток підприємств та податком на додану вартість. Термін «паушальний платіж» у Податковому кодексі України відсутній, що вносить невизначеність податкових операцій та відображення в бухгалтерському обліку. Логіка побудови Податкового ко-

дексу України свідчить про непряму присутність в ньому паушального платежу, хоча чіткої вказівки не має. Однак, з огляду на економічну основу побудови Податкового кодексу України, господарські операції за ліцензійною угодою відносять до послуг. Так, згідно з п. 186.3 ст. 186 ПК України місцем постачання зазначених у цьому пункті послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання чи (у разі відсутності такого місця) місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належить, зокрема, надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням і використання ОПІВ, зокрема і за ліцензійними договорами. За приписами пп. «б» п. 185.1 ст. 185 ПК України об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПК України. Тут міститься пряма вказівка на паушальний платіж (хоча у Податковому кодексі України він не називається), якщо враховувати зміст зазначеної ст. 186 ПК України.

Операції, що стосуються не товарів — це надання права на користування або розпоряджання товарами, зокрема й нематеріальними активами та іншими об'єктами власності, що не є товарами за умови компенсації їх вартості. До продажу результатів послуг належать надання прав на використання ОПІВ відповідно до ліцензійних договорів, а також інші способи передачі прав на об'єкти, що опосередковано вказує на передачу права за винагороду у формі паушального платежу як оцінка переданих прав на ОПІВ за умови компенсації їхньої вартості.

Згідно з пп. 14.1.185 ст. 185 ПК України постачання послуг — це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, або інша операція з передачі права на ОПІВ та інші нематері-



альні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких ОПІВ, а також надання послуг, які споживаються в процесі вчинення певної дії чи провадження певної діяльності.

Водночас, відповідно до пп. 14.1.203 ст. 14 ПК України продаж результатів робіт (послуг) — це будь-які операції господарського, цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпоряджання товарами, у тому числі нематеріальними активами та іншими об'єктами власності, що не є товарами, за умови компенсації їх вартості, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг). Продаж результатів робіт (послуг) охоплює, зокрема, надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди), продажу, передачі права відповідно до авторських або ліцензійних договорів, а також інші способи передачі об'єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об'єктів права інтелектуальної власності, і промислової також. Можна розглядати позицію законодавця таким чином, — роялті є доходом і не потребує компенсації витрат, а паушальний платіж є еквівалент доходом і пов'язано з витратами у зв'язку з передачею ОПІВ і є нематеріальним активом ліцензіата, який підлягає амортизації. Роялті нараховується за використання ОПІВ і відображається на витратах ліцензіата (для уникнення подвійного оподаткування згідно з вимогами Податкового кодексу України) та в доходах ліцензіара, а паушальний платіж виплачується, як винагорода за надання права використання ОПІВ (ліцензії).

Підтвердженням економічної логіки в Податковому кодексі України є операції щодо доходів або еквівалентні їм. Тут виділяється дохід, до якого віднесено ліцензійні платежі, а саме паушальний платіж (який не називається у Податковому кодексі України) та роялті (у складі ліцензійного плате-

жу), що визнаються за датою складення акту. Це є дохід з джерелом їх походження з України, зокрема і виплату (нарахування) винагорода іноземними роботодавцями.

Згідно з п. 137.1 ст. 137 ПК України дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг і виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. Датою отримання доходів у вигляді орендних/лізингових платежів (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за майно, що передано платником податку в оренду/лізинг, ліцензійних платежів (у тому числі роялті) за користування ОПІВ є дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів (п. 137.11 ст. 137 ПК України). Як вказано, до ліцензійних платежів віднесено паушальний платіж (який не називається в Податковому кодексі України) та роялті. Водночас зазначимо, що у Коментарі до Податкового кодексу України [7] щодо ст. 144.2 абзац 5 підсумовується, що будь-які виплати платника податку, здійснені авторам на підставі авторського договору, незалежно від того, чи здійснені вони у формі одноразового (паушального) платежу або відрахувань за кожний проданий примірник, чи кожне використання твору (роялті), або комбінованого платежу при виробництві національного фільму, можуть бути віднесені до складу витрат звітного періоду. Це свідчить про присутність на початковій стадії формування Податкового кодексу України паушального платежу, який згодом був вилучений без здійснення якісної корекції відповідних статей Податкового кодексу України. Паушальний платіж, на наш погляд, не вписувався у політику амор-



тизаційних відрахувань нематеріальних активів в остаточній редакції Податкового кодексу України. За відсутності паушального платежу, його вартість не може бути нульовою, адже присутні витрати для доведення ОПІВ до корисного використання на підприємстві-ліцензіата. На жаль, такі витрати не фіксуються та списуються на собівартість продукції на загальних підставах.

Зазначимо, відтворення ОПІВ на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» розділу «Клас 0. Позабалансові рахунки», жодним чином не пов'язано з активами в господарському обороті, результатом якого є нарахування роялті за користування ОПІВ.

Нарахована сума роялті в бухгалтерському обліку підприємства-ліцензіата згідно з актом про використання ОПІВ відображається по дебету 68 «Розрахунки за іншими операціями» (субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» або 6851 «Розрахунки по нарахованому роялті») кредит 31 «Розрахунки в банках» або 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (сплата роялті).

Нараховані суми роялті за кредитом рахунку 6851 «Розрахунки по нарахованому роялті» та їх списання за дебетом рахунків 23 «Виробництво» (ноу-хау, промислові зразки тощо), 91 «Загальновиробничі витрати» (програмні продукти, бази даних та інші об'єкти, які використовують функціональні служби цехів), 92 «Адміністративні витрати» (фірмові назви, комп'ютерні програми, бази даних та інші об'єкти, які використовують функціональні підрозділи підприємства), 93 «Витрати на збут» (торгівельні марки, фірмові назви та ін.). На рахунку 23 «Виробництво» відображаються матеріальні витрати, які пов'язані з оновленням виробництва внаслідок упровадження нових технічних рішень, які списуються на собівартість реалізованої інноваційної продукції. Аналогічно відображають-

ся матеріальні витрати й по рахунках 91, 92, 93. Це є загальні витрати, а не їхня частина щодо суми роялті.

Ускладнюється проблема, коли інноваційна продукція передається на відповідний термін зберігання на склад підприємства-ліцензіата та відображається на рахунку 26 «Готова продукція» за проводкою дебет рахунку 26 кредит рахунку 23 «Виробництво», а при її реалізації дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» кредит рахунку 26 «Готова продукція». А далі відображається фінансовий результат: дебет рахунку 791 «Результат операційної діяльності» кредит рахунку 901 (902, 903).

Підприємство-ліцензіат суми роялті сплачує грошовими коштами, як дохід для підприємства-ліцензіара. Роялті підприємство-ліцензіар на підставі акта про використання ОПІВ відображає за кредитом рахунку 73 «Інші фінансові доходи» (субрахунок 733 «Інші доходи від фінансових операцій» або 7331 «Роялті») в кореспонденції з дебетом рахунку 37 «Розрахунки з іншими дебіторами» (субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» або 3731 «Роялті»). Отримане роялті підприємство-ліцензіар показує за дебетом рахунку 31 «Розрахунки в банках» у кореспонденції з кредитом рахунку 3731 «Роялті».

Отже, нарахування та сплата роялті є результатом за фактом, який підтверджується відповідним актом після реалізації інноваційної продукції, на підставі чого здійснюється розподіл прибутку між контрагентами ліцензійного договору та збільшує економічні досягнення підприємства-ліцензіата.

Висновки

1. Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що ліцензійний договір і договір найму (оренди) мають спільні та відмінні ознаки. Різниця у правовому регулюванні договірних відносин дає підстави розгля-



дати ці договори як самостійні та нетотожні.

2. З метою однозначного розуміння положень законодавства щодо майнових прав, які є предметом договору найму (оренди), та майнових прав інтелектуальної власності, пропонуємо ч. 2 ст. 760 ЦК України викласти в такій редакції:

«Предметом договору найму можуть бути майнові права, крім майнових прав інтелектуальної власності. Правовідносини щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності регулюються відповідно до глави 75 цього Кодексу».

Наведене уточнення дасть можливість узгодити між собою норми Цивільного кодексу України та уникнути непорозумінь при практичному застосуванні наведених положень у разі виникнення договірних відносин, пов'язаних з використанням ОПВ.

3. Плата за надання в користування майна (майнових прав) відповідно до договору найму (оренди) та виплата винагороди у формі роялті, паушальних платежів за ліцензійним договором мають специфіку, що відображається при оподаткуванні доходу (прибутку). Пов'язано це з різною економічною природою ліцензійних платежів та орендної плати, що мають спільні та відмінні риси.

4. На відміну від оподаткування роялті, паушальний платіж оподатковується на загальних підставах відповідно до Податкового кодексу України податком на прибуток підприємств та ПДВ. Термін «паушальний платіж» у Податковому кодексі України відсутній, що вносить невизначеність податкових операцій та відображення в бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим пропонуємо надати визначення цього поняття, для чого доповнити п. 14.1 ст. 14 ПК України новим підпунктом 14.1.141 такого змісту:

«*паушальний платіж* — одноразовий платіж (винагорода) ліцензіару сплачуваний ліцензіатом, не пов'яза-

ний у часі з фактичним використанням об'єкта права інтелектуальної власності, що встановлюється до початку дії ліцензійного договору, предметом якого є надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, та оподатковується на загальних підставах відповідно до цього Кодексу».

Підпункт «а» пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПК України («дохід з джерелом їх походження з України») викласти в такій редакції:

«а) процентів, дивідендів, паушальних платежів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами в Україні».

5. Ліцензійний договір може вважатися об'єктом бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів ліцензіата у формі паушального платежу, що підлягає амортизації.

6. Відмінність між ліцензійними договорами та договорами найму (оренди) слід враховувати у спеціальному законодавстві щодо бухгалтерського обліку. Так, коли мова йде про використання ОПВ, то документом, згідно з яким об'єкт вводиться в господарський обіг, може бути договір щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності, зокрема ліцензійний договір, а не договір оренди (лізингу), операційної оренди. У зв'язку з наведеним пропонуємо абз. 1 рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» розділу «Клас 0. Позабалансові рахунки» Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291, викласти в такій редакції:

«На цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі відповідних договорів, зокрема оренди (лізингу),



та обліковуються на балансі орендодавця, за виключенням отриманих у використання об'єктів права інтелектуальної власності на умовах ліцензійного договору».

Крім цього, з метою уточнення положень щодо зарахування та введення в господарський оборот ОПІВ у ліцензіата на умовах ліцензійного договору, пропонуємо п. 2.14 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 року № 1327, викласти в такій редакції:

«2.14. Об'єкт нематеріальних активів, отриманий в користування, обліковується користувачем (ліцензіатом) на балансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи з розміру винагороди, встановленого в договорі, у

складі нематеріальних активів ліцензіата у вигляді паушального платежу, що підлягає амортизації. При цьому платежі за надане право використання результатів інтелектуальної діяльності у вигляді періодичних платежів (роялті), обчислених у порядку та строки, встановлені договором, включаються користувачем (ліцензіатом) до витрат звітного періоду». ♦

Список використаних джерел

1. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» від 03.10.2007 року № 1185 // Офіційний вісник України. — № 75. — Ст. 2792.
2. Наказ Міністерства культури і туризму України «Про затвердження Методичних рекомендацій з обліку не матеріальних активів кінотовиробництва» від 02.04.2008 року № 353/0/16-08 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://ukraine.uapravo.net/data2008/base08/ukr08876/page5.htm>.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV : станом на 01.01.2014 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав» від 18.01.2003 року № 72 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/norm_akt/source-%D0%9A%D0%9C%D0%A3/typeD0%9F%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0-D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0/72-2003-%D0%BF-18.01.2003.htm.
5. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 року : станом на 01.07.2014 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 року № 290 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.



7. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. — Т. 1 [Електронний ресурс] / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. — 2-ге вид., доп. та перероб. — К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. — 590 с. — Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/comentsnk/1607.html>.*

Надійшла до редакції 29.08.2014 року

А. Бутник-Сиверський, В. Троцька. Теоретико-методическим аспекты соотношения лицензионного договора и договоров найма (аренды) с позиции бухгалтерско-налогового законодательства. Стаття посвящена теоретико-методическим аспектам нецелесообразности отождествления лицензионных договоров и договоров найма (аренды) с позиции правового регулирования договорных отношений в сфере интеллектуальной собственности, найма (аренды), с учетом требований бухгалтерского учета и начисления налогов. Определены общие и отличительные признаки договоров в сфере интеллектуальной собственности, в частности лицензионных договоров и договоров найма (аренды). Указано, что права собственника имущества (вещи) и имущественные права субъекта интеллектуальной собственности отличаются. Акцентировано внимание на специфике правового регулирования договорных отношений. Определено, что следует рассматривать право интеллектуальной собственности как отдельный гражданско-правовой институт, который требует четкого отражения в законодательстве. В связи с этим предложено внести соответствующие изменения в Гражданский кодекс Украины с целью избежания отождествления положений относительно имущественных прав, которые являются предметом договора найма (аренды) и имущественных прав интеллектуальной собственности.

Кроме того, рассмотрены экономико-правовые особенности выплаты платежей. Обращено отдельное внимание вопросам налогообложения доходов в виде роялти, паушальных платежей и арендной платы. Подробно рассмотрены положения законодательства относительно выплаты паушальных платежей, которые имеют некоторые общие черты с арендными платежами. Указано на пробелы в законодательстве о налогообложении доходов в виде паушальных платежей. Предложены изменения в Налоговый кодекс Украины.

В то же время при рассмотрении вопросов бухгалтерського учета обосновано необходимость изъятия требований по отображению объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов при аренде необоротных активов в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 года № 291 (с изменениями от 27.06.2013 года № 627).

Ключевые слова: лицензионный договор, договор найма (аренды), роялти, паушальные платежи, арендные платежи, бухгалтерский учет нематериальных активов, арендных платежей, налогообложение доходов в виде роялти, паушальных платежей

O. Butnik-Siverskiy, V. Trotska. The theoretical and methodical aspects of correlation of license agreement and lease contract in the context of the accounting and tax legal system. The article is devoted to the theoretical and methodical aspects of license agreements comparison for use of intellectual property objects and lease contracts.



This is noted about identification inexpediency of these agreements from the legal regulation position of contract relations in the field of intellectual property, lease, charging taxes and demands of accounting requirements.

Based on the comparative analysis is defined the common and distinctive characteristics of license agreements and lease contracts and also economic and legal features of payments according to this agreements.

It is noted that the rights of property owner (thing) and proprietary rights of intellectual property subject differ.

Attention is accented on the legal regulation specific of the contract relations.

Scientific researches of different scientists are analysed, they compare the non-proprietary character of intellectual property objects and proprietary (material) character of commodities that are given in leasing.

It is clarified, when proprietary rights can be a subject of lease contract.

Based on the conducted analysis has been made the conclusions. Certainly, that license agreements and lease contracts are independent agreements.

Therefore the right of intellectual property should be considered as a separate civil-law institution. So the license agreement and lease contract have some features regarding the legal regulation of contract relations. It requires a distinct reflection in a law.

For this reason to bring the corresponding changes in the Civil Code of Ukraine is offered.

In this article the legislation aspects of accounting and taxation of income are discussed.

Here the norms of Ministry of Finance of Ukraine orders for accounting are analysed. It is proved the necessity of norms clarification, touching the leased non-current assets, taking to account the legislation norms in the field of intellectual property.

Also, special attention is spared to taxation of income in the forms of royalty, lump-sum payments (one-time payments) and leasing payment.

In this article it is discussed the problematic aspects touching the legislation norm of taxation of income in the form lumpsum payments.

It is indicated on weak points in the legislation of taxation of income in the form of these payments. So, a concept «lumpsum payments» is absent in the Tax Code of Ukraine. It is offered to define this concept and insert other corresponding changes to the Code.

Keywords: license agreement, hiring (rent), royalties, lump-sum payments, lease payments, accounting for intangible assets, lease payments, tax revenue in the form of royalties, lump payments