

Ольга ДЕМ'ЯНЮК

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ В УКРАЇНІ

Розглянуто та проаналізовано проблемні аспекти та пріоритети оподаткування роялті, як винагороди за користування правами на об'єкти інтелектуальної власності в Україні.

У XXI сторіччі інтелектуальна власність в усьому світі стала розповсюдженим об'єктом ринкових відносин, адже саме результати інтелектуальної діяльності людини (інтелектуальна власність) часто виступають визначальним фактором розвитку суспільства загалом й кожної окремої бізнес-структури зокрема. Тому суб'єкти господарювання включають інтелектуальну власність (ІВ) як нематеріальний актив в господарський оборот, що вимагає належного правового регулювання не тільки оцінки таких об'єктів, а й їхнього оподаткування.

Окремі питання оцінки та оподаткування нематеріальних активів, а саме прав та об'єктів інтелектуальної власності, досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як О. Козирев, Б. Леонтьєв, О. Бутнік-Сіверський, М. Галянтич, О. Святоцький, П. Цибульов та ін. Однак питання щодо оподаткування нематеріальних активів, насамперед інтелектуальної власності, є новими у вітчизняній економічній науці, і тому не достатньо розробленими як з економічної, так і правової точки зору.

Сьогодні інтелектуальна власність і нематеріальні активи є однією з найважливіших складових частин активів більшості підприємств. Система інтелектуальної власності за її грамотного використання здатна забезпечити серйозні переваги май-

же в усіх аспектах діяльності підприємства. Для усіх суб'єктів господарювання, незалежно від їх розміру, використання інтелектуальної власності дає змогу підвищувати свою конкурентоспроможність і за рахунок цього здобувати стратегічні переваги на ринку. У сучасних умовах ринкової економіки важко обійтися без оцінки нематеріальних активів, оскільки у підприємств з'являється можливість вкладати кошти в інтелектуальну власність з метою отримання прибутку, а тому у законослухняного суб'єкта господарювання виникає необхідність в оподаткуванні отриманого прибутку.

Для того, щоб нематеріальний актив (інтелектуальна власність) став легальною частиною активів підприємства та надав максимально можливих переваг своєму власнику, необхідно ввести його в господарський обіг або комерціалізувати. З економіко-фінансової точки зору інтелектуальна власність в умовах господарської діяльності (комерціалізації) набуває головної ознаки – це спроможність за рахунок неї отримати дохід, приносити відповідний ефект при її використанні. Метою комерціалізації ІВ є отримання прибутку за рахунок використання об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) у власному виробництві або продажу чи передачі прав на їх використання іншим юридичним чи фізичним особам.

Основними способами комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності є: використання ОПІВ у власному виробництві; внесення ОПІВ до статутного капіталу підприємства; передача (продаж) прав на ОПІВ [5, 3]. При цьому саме останній спосіб комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності через укладання ліцензійних договорів щодо передачі (продажу) майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності (ОІВ) відкриває найбільш широкі можливості комерціалізації. Серед численних законодавчих норм з охорони прав на ОІВ доцільно застосовувати поняття майнових прав, оскільки саме вони пов'язані з економічним використанням результатів інтелектуальної діяльності. Відповідно до Цивільного кодексу України, майновими правами інтелектуальної власності є: право на використання ОПІВ; виключне право дозволяти використання ОПІВ; виключне право перешкоджати неправомірному використанню ОПІВ, в т. ч. забороняти таке використання тощо [6]. Тобто, якщо фізична або юридична особа володіє майновими правами на об'єкт інтелектуальної власності (винахід, промисловий зразок, знак для товарів та послуг тощо) вона має виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності іншій фізичній чи юридичній особі.

Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності здійснюється на підставі таких договорів [6]:

- 1) ліцензія на використання ОПІВ;
- 2) ліцензійний договір;
- 3) договір про створення за замовленням і використання ОПІВ;
- 4) договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності.

Перші дві форми розпорядження майновими правами ІВ є найпоширенішими. Особа, яка має виключне право дозволяти використання ОПІВ (ліцензіар), може надати іншій особі (ліцензіату) письмове повноваження, яке

надає їй право на використання цього об'єкта в певній обмеженій сфері (ліцензія на використання ОПІВ), наприклад, щодо території, на яку розповсюджується дія ліцензії; конкретних прав та способів використання ОІВ; строку дії ліцензії; порядку і строків виплати винагороди за використання ОПІВ тощо. Ліцензія на використання ОПІВ може бути оформлена як окремий документ або бути складовою частиною ліцензійного договору.

Найцікавіше питання з погляду оподаткування пов'язане з оплатою за ліцензійним договором. Умови про винагороду сторони визначають самостійно залежно від об'єкта інтелектуальної власності, обсягу переданих прав та інших чинників. Виплата винагороди за використання ОІВ можлива у формі одноразового (паушального) платежу, періодичних платежів (роялті) або комбінованого платежу (паушального та роялті).

Паушальний платіж зазвичай виплачують на початку терміну дії ліцензійного договору. Роялті є ліцензійним платежем у вигляді сум, які сплачуються періодично, протягом усього терміну дії ліцензії, залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням об'єкта права інтелектуальної власності. Причому роялті можна розраховувати у вигляді конкретного відсотка від продажу чи прибутку або твердої суми за одиницю продукції, що випускається за ліцензією. Серед основних видів ліцензійних платежів (роялті, паушальні платежі та комбіновані платежі) найпоширенішими у міжнародній та вітчизняній практиці є роялті. Їхній розмір повинен покривати фактичні витрати, пов'язані з передачею ліцензії, витрати ліцензіара на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи (НДДКР), витрати на підготовку угоди, а також прибуток, упущений внаслідок появи на ринку конкурента в особі ліцензіата.

Під роялті у вітчизняному законодавстві розуміють будь-який платіж, отрима-

ний як винагорода за користування або за надання права на користування 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) [1].

Щодо порядку оподаткування ПДВ, то виплата роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів згідно з пп. 196.1.6 ст. 196 ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ. При цьому в особи, яка передає об'єкт права у користування та отримує компенсацію за таку операцію, відсутнє право на податковий кредит за сумами податку на додану вартість, нарахованими (сплаченими) за придбані або виготовлені товари (у т. ч. при їх імпорті) та послуги, вартість яких відноситься до складу витрат, пов'язаних зі здійсненням такої операції (пп. 198.4, ст. 198) [1].

Привабливість роялті обумовлена можливістю віднесення таких платежів до витрат (доходів) суб'єкта господарювання, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Відповідно до ПКУ для уникнення подвійного оподаткування прибутку ліцензіар (продавець) враховує роялті у складі доходів, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування (пп. 135.5.1, ст. 135 ПКУ), а ліцензіат (покупець) враховує роялті у складі витрат подвійного призначення, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (пп. 140.1.2, ст. 140 ПКУ) [1]. Назвавши платіж паушальним, юридична особа ризикує не потрапити під дію цієї норми і не віднести платежі до витрат, адже одне з головних завдань ліцензіата – зменшити об'єкт (базу) оподаткування, віднісши роялті до витрат, а після цього нарахувати податок на прибуток на суму, що залишилася.

Особливої уваги і контролю потребують питання, пов'язані з оподаткуванням роял-

ті, у випадку, коли ліцензіар є нерезидентом. Згідно з ПКУ (п. в), пп. 160.1, ст. 160) платежі, які виплачуються нерезиденту як роялті, належать до доходу, отриманого нерезидентом з джерелом походження в Україні. Тобто, резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у нашому випадку – роялті за користування правами на OIB), зобов'язані утримувати податок з таких доходів, за ставкою в розмірі 15% їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності [1].

У разі, коли міжнародною угодою, ратифікованою Верховною Радою України, встановлено інші правила оподаткування, ніж ті, що передбачені чинним вітчизняним законодавством, застосовуються норми міжнародного договору. Застосування норм міжнародного договору здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору (п. 103.1, ст. 130 ПКУ) [1].

Обов'язковою умовою застосування положень таких договорів є виконання вимог постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування" та вимог глави 10 "Застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав" ПКУ, зокрема щодо

подання нерезидентом особи, яка виплачує йому доходи, належним чином оформленої довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором [1; 4].

Загалом відповідними положеннями переважної більшості чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною з іншими країнами, передбачено право оподатковувати такі доходи кожною з держав, які є сторонами міжнародного договору, – країною, що є джерелом доходів, і країною, резидентом якої є особа, що одержує такі доходи. Таким чином, роялті, що сплачуються резидентом України резиденту іншої країни, можуть підлягати оподаткуванню в Україні за нижчою ставкою, що діє у країні нерезидента, за умови що одержувач роялті надасть довідку – відповідне підтвердження своєї резиденції.

При роботі з роялті через офшорні зони, згідно з вимогами п. 161.2, ст. 161 ПКУ, у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх витрат у сумі, що становить 85% вартості цих товарів (робіт, послуг) [1].

Усі проаналізовані нами вище законодавчі норми щодо оподаткування роялті, що містяться в ПКУ, присутні і в законодавчих актах [2; 3], які діють до моменту вступу його в дію, проте у ПКУ містяться окремі додаткові положення, які певною мірою ви-

ступають бар'єром для здійснення зловживань у сфері оподаткування роялті.

Загалом операції, пов'язані з оподаткування нематеріальних активів, а особливо OIB, досить часто застосовуються суб'єктами господарювання для реалізації механізму уникнення від сплати податків. Зокрема, поширеною формою мінімізації сплати податків з використанням OIB (оподаткування роялті) є наступна: спочатку OIB, що зареєстрований в Україні і належить підприємству, за невелику плату продається компанії-нерезиденту, яка на основі ліцензійного договору, за узгодженої суми роялті, надає право користування цим же OIB українській компанії. Затрати вітчизняної компанії на виплату роялті відносяться до її витрат. При цьому важливо вибрати країну реєстрації компанії-нерезидента, якій буде продано OIB, зокрема насамперед необхідно враховувати наявність договору про уникнення подвійного оподаткування. Якщо такий договір відсутній, то необхідно сплатити податок на доходи нерезидента (15% згідно з п. в), пп. 160.1, ст. 160 ПКУ), оскільки надходження від роялті будуть зараховані в дохід нерезидента. Тоді доцільно ввести в схему ще одну компанію, яка розміщена в класичній офшорній юрисдикції. Ця компанія укладає ліцензійний договір з компанією, розміщеною в юрисдикції, яка має договір з Україною про уникнення подвійного оподаткування та лояльні схеми оподаткування доходів нерезидентів (наприклад, Кіпр, Голандія тощо), а та у свою чергу укладає з українською компанією субліцензійний договір і суми роялті йдуть на територію класичного офшору. Таким чином оптимальну схему мінімізації податків побудовано.

Однозначно, такий спосіб податкової оптимізації, як і все, що пов'язано з низькоподатковими або офшорними зонами зазвичай викликає цікавість у податкових органів і за певних обставин їм вдається довести, що метою використання роялті є саме уникнен-

ня від сплати податків з усіма наслідками для податкоплатника, але податкові органи не можуть прямо звинуватити компанію за здійснення подібної операції, оскільки всі дії зроблені в межах нормативно-правового поля. Тому доцільно в законодавчому порядку забезпечити більш жорсткий контроль за бізнес-спрямованістю відповідних платежів і обмежити відрахування роялті, спрямовані в офшорні зони чи країни, в яких ставки податку на прибуток підприємств є значно нижчими, ніж діючі ставки в Україні.

Ще однією схемою щодо мінімізації податків є ситуація, коли ліцензіат (вітчизняне підприємство) виплачує ліцензіару (зарубіжній компанії-власнику інтелектуальної власності) невідповідно завищені роялті. Для того, щоб ліцензійні платежі у вигляді роялті не стали небезпечною податковою схемою, платежі за ліцензійним договором повинні бути економічно обґрунтованими, має простежуватися їх зв'язок з доходами компанії. Аби ліквідувати таку схему в ПКУ, обмежено розмір виплати роялті на користь закордонних компаній (нерезидентів). При визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств (абзац 2, пп. 140.1.2 ПКУ) [1] до складу витрат не включаються нараховування роялті на користь нерезидента в обсязі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також у випадках, коли особа, на користь якої нараховуються роялті, є нерезидентом, що має офшорний статус, або не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої вона є, тощо. Така обмежувальна норма не міститься у чинному Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств". Проте така норма, на нашу думку, є певною мірою досить жорсткою для дистриб'юторів, які використовують, наприклад, торгові марки і бренди. Світова практика у напрямку обмеження розміру виплати роялті зазвичай встановлює їх або в абсолютних величинах, або у відсотках від обороту [5, 7].

Крім того, в податкових законодавствах багатьох розвинутих країн до витрат компанії можна включати ліцензійні платежі тільки за відомі на національному ринку торгові марки, а не ті, що зареєстровані протягом короткого терміну. Виняток можна зробити для "ліцензійно-містких" (ІТ, наука тощо) компаній.

Зміни щодо оподаткування роялті свідчать про спробу держави налагодити інвестиційний клімат та ліквідувати схеми щодо мінімізації оподаткування роялті, проте недостатньо продумана та поспішна реалізація таких жорстких норм може значно звужити можливості для розвитку бізнесу в напрямку впровадження ІВ в господарську діяльність, зокрема, компаній нерезидентів.

Література

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755%E0-17>
2. Про податок на додану вартість: Закон України від № 168 / 97-ВР, 03.04.1997 р. (з наступними змінами і доповненнями). – Режим доступу: <http://212.26.146.91/doc/?uid=1086.195.145&nobreak=1>
3. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від № 334 / 94-ВР від 28.12.1994 р. (з наступними змінами і доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1086.383.137&nobreak=1>
4. Про затвердження Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування: Постанова Кабінету Міністрів України № 407 від 06.05.2001 р. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=470-2001-%EF>
5. Цибульов П. М. Комерціалізація результатів науково-дослідних робіт // Науково-технічна інформація. – 2008. – № 1. – С. 3–9.
6. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. (з наступними змінами і доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.49 &nobreak=1>