

посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.

7. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т. Кондрашова, О. Соболева // Економіка. – К., 2009. – № 4. – С. 16–20.

8. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л.Г. Ловінська // Економіка и управление. – К., 2009. – № 1. – С. 23–28.

9. Самохін Л.В. Протириччя в методах обліку і витрат та шляхів їх усунення / Л.В. Самохін // Наукові праці ДонНТУ. – Донецьк, 2003. – № 68. – С. 64–70.

Надійшла 11.9.2010 р.

УДК 347.778 (477)

Л.В. СКОРОБОГАТА

Хмельницький національний університет

ОБЛІКОВІ МОДЕЛІ ОПЕРАЦІЙ КОМЕРЦІАЛІЗАЦІЇ ТА КАПІТАЛІЗАЦІЇ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

Досліджено обліково-правові аспекти операцій з роялті, як об'єкту інтелектуальної власності, в контексті комерціалізації діяльності та капіталізації активів.

Investigational registration-legal aspects of operations from royalty, as to the object of intellectual property, in the context of commercialization of activity and capitalization of assets.

Ключові слова: модель, інтелектуальна власність, операції з роялті.

Актуальність проблеми. Одним зі перспективним шляхів капіталізації бізнесу є відповідна оцінка та маневрування нематеріальними активами, якими володіє чи користується підприємство. У вітчизняній практиці операції з нематеріальними активами зведені до створення ліцензійних технологій, промислових зразків та торговельних марок. На відміну від цього віртуальні об'єкти інтелектуальної власності є новими для української теорії та практики, тому на нашу думку, є досить актуальним питанням для дослідження. І хоча вітчизняні підприємці тільки знайомляться з сучасними видами інтелектуальної власності та можливостями, які вони відкривають для підвищення ефективності діяльності, але, як показує міжнародна практика, операції з об'єктами авторського права чи промислової вартості стають дедалі популярнішими у всіх сферах підприємництва, часто формуючи суттєву частину витрат суб'єктів господарювання.

Слід зазначити, що водночас із розвитком ринку інтелектуальної власності на реалії перетворюються такі категорії, як комерційні ризики, що спонукає до пошуку ефективних способів їх мінімізації. Однією із останніх тенденцій вітчизняної економіки є зростання кількості угод з придбання та злиття підприємств саме з метою оптимізації комерційних ризиків. Проте використання ліцензійних договорів у вигляді виплати роялті (суброялті) за право використання об'єктів інтелектуальної власності дозволяє зберегти юридичну незалежність та використати переваги розвинутого та захищеного бізнесу. Крім того – це потужний інструмент податкового планування та легального формування грошових потоків за кордон.

Оцінюючи українські підприємства, потенційні інвестори і партнери все частіше звертають увагу не на ціну устаткування чи будівель, а на рівень нематеріальних активів компанії. І це загальносвітова тенденція. Розвиток ринкових відносин неможливий без подальшого розвитку творчої, інтелектуальної праці, використання новітніх технологій та головне легітимне їх використання в господарській діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями оцінки інтелектуальної власності займаються такі вчені: О. Бутнік-Сіверський, О. Гавриленко, С. Довгий, Г. Красноступ. Проблема обліку інтелектуальної власності займалися також: І. Солодченко, В. Пантелеев та Г. Накшерська. Сучасні дослідження аналізують категорію «інтелектуальна власність» з економічної точки зору, подають процедуру відображення даного об'єкта в обліково-аналітичній системі підприємства, розглядають методичні підходи щодо його оцінки. Крім того, в практичному аспекті моделюються різні варіанти придбання програмного забезпечення в контексті дотримання законодавства про захист інтелектуальної власності та досліджуються проблеми зіткнення прав на об'єкт інтелектуальної власності.

Невирішена частина загальної проблеми та мета дослідження. Згідно з правилами обліку права користування природними ресурсами, права користування майном тощо визначено як нематеріальні активи. Але виникає питання: чи можуть такі права бути активами? Це питання є особливо актуальним щодо визнання таких прав об'єктом права власності платника податків, як того вимагає податкове визначення терміна «нематеріальні активи». Право власності передбачає наявність трьох складових: володіння, користування та розпорядження своїм майном. У цьому випадку є право власності на майно і в обліку власника відображається вартість майна, а не прав на його використання.

Тобто майнові права інтелектуальної власності може бути визнано нематеріальним активом тільки в податковому обліку їх правоволодаря. Якщо такі права отримано у тимчасове користування за договором виключної ліцензії, то правом власності на них отримувач виключної ліцензії не володіє.

Певною мірою в цьому полягає відмінність податкового і бухгалтерського обліку майнових прав інтелектуальної власності. Якщо в бухгалтерському обліку права інтелектуальної власності, отримані в користування, можуть відображатися у складі нематеріальних активів, то в податковому обліку нематеріальними активами можуть вважатися тільки права, отримані у власність. Отже виникає проблема які операції з об'єктами інтелектуальної власності підлягають капіталізації, а які списуються на витрати звітного періоду.

Викладення основного матеріалу дослідження. Питання, пов'язані з поняттям інтелектуальної власності, регулюються низкою законів, розроблених в процесі дискусій двох теорій: теорії виключних прав і теорії права інтелектуальної власності. Саме такий історичний підхід пояснює двоїстість та неоднозначність тлумачень категорій та механізмів ідентифікації об'єктів інтелектуальної власності. Прихильники теорії виключних прав тривалий час ототожнювали право власності на річ з правом інтелектуальної власності, а під терміном «інтелектуальна власність» розуміли не право власності на річ, а виключні права на результати інтелектуальної діяльності. Щоб переконатися у цьому, досить звернутися до корифеїв авторського права: «...виключні права – це принципово нова група прав, аніж право власності, яка виконує щодо нематеріальних об'єктів функції, аналогічні функціям права власності для матеріальних об'єктів. У зв'язку з цим, вживаючи термін «інтелектуальна власність», необхідно чітко уявляти собі його умовність» [8, с. 15].

Що ж є виключними правами? На думку відомого фахівця в галузі авторського права В.О. Калятин, «...за правовласником закріплюються виключні права, відповідно до яких право використання результату інтелектуальної діяльності належить правовласникові і лише йому, ніхто інший не має права здійснювати таке використання без дозволу правовласника. Правовласникові не треба спеціально забороняти таке використання, його в загальній формі заборонено законом, зміст права – видати дозвіл. Виключне право виконує ту саму функцію, що і право власності для матеріальних об'єктів, але абсолютно іншими правовими засобами, використовуючи інші правові механізми» [3, с. 9]. Як видно з характеристики виключних прав, вони полягають у певних правових повноваженнях. Виключні права можна використовувати, ними можна розпоряджатися. Ці правові повноваження вирізняють виключні права від права власності на річ.

Завдяки зусиллям юристів, які дотримуються пропріетарного підходу в сфері охорони результатів інтелектуальної діяльності, в багатьох нормативно-правових актах з'явилися норми права теорії інтелектуальної власності. Пропріетарний підхід – це підхід до авторського і патентного права як до власності. Теоретичним фундаментом прихильників пропріетарного підходу до авторського та патентного права стала теорія природного права, що визнає за творцем твору або технічного вирішення право власності на результат творчої діяльності.

Проте прихильники теорії виключних прав також матеріалізувалися у Законі “Про авторське право”.

Уважно ознайомившись з чинними нормативно-правовими актами, можна побачити, що в одних з них використовуються норми права теорії виключних прав, а в інших – теорії інтелектуальної власності. Як результат таких комбінацій відповідно до теорії виключних прав об'єкти інтелектуальної власності можна використовувати, ними можна розпоряджатися, а згідно з теорією інтелектуальної власності – ними можна володіти, користуватися і розпоряджатися як майном. Саме норми теорії інтелектуальної власності використані в податковому законодавстві відносно роялті (п. 1.30), зокрема, це правомочності права власності, як володіти, користуватися і розпоряджатися об'єктами інтелектуальної власності. В інших визначеннях, які подані в табл. 1 (складено за [3, 5, 10]), можна виявити ознаки теорії виключних прав.

В основу розпорядження майновими правами інтелектуальної власності покладено норми глави 75 ЦКУ. Відповідно до ст. 1107 ЦКУ розпорядження майновими правами інтелектуальної власності здійснюється на підставі визначеного переліку договорів, зокрема ліцензійного договору. Пунктами 1 і 4 ст.1108 ЦКУ встановлено, що особа, яка має виключне право дозволити використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензіар), може надати іншій особі (ліцензіату) письмове повноваження, яке надає їй право на використання цього об'єкта в певній обмеженій сфері (ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності). За письмовою згодою ліцензіара ліцензіат може видати письмове повноваження на використання об'єкта права інтелектуальної власності іншій особі (субліцензію).

Частинами першою ТА третьою ст. 1109 ЦКУ встановлено, що за ліцензійним договором одна сторона (ліцензіар) надає другій стороні (ліцензіату) дозвіл на використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензію) на умовах, визначених за взаємною згодою сторін з урахуванням вимог цього Кодексу та іншого закону. У випадках, передбачених ліцензійним договором, може бути укладено субліцензійний договір, за яким ліцензіат надає іншій особі (субліцензіату) субліцензію на використання об'єкта права інтелектуальної власності.

У ліцензійному договорі визначаються: вид ліцензії, сфера використання об'єкта права інтелектуальної власності (конкретні права, що надаються за договором, способи використання зазначеного об'єкта, територія та строк, на які надаються права тощо), розмір, порядок і строки виплати за використання об'єкта права інтелектуальної власності, а також інші умови, які сторони вважають за доцільне включити в договір.

На підставі викладених вище норм податкового та цивільного права можна стверджувати, що у разі якщо за ліцензійним і далі за субліцензійним договором не відбувається передання від ліцензіара до ліцензіата і далі субліцензіату об'єктів інтелектуальної власності (наприклад, патенту, торговельної марки чи знаку, ноу-хау) у володіння або розпорядження чи власність з правом продажу або відчуження іншим способом таких об'єктів власності, то платежі, які сплачуються субліцензіатом ліцензіату і далі ліцензіатом ліцензіару в грошовій формі як винагорода за право користування об'єктами інтелектуальної власності, є також роялті і не є

об'єктом оподаткування ПДВ у сторін як ліцензійного, так і субліцензійного договорів. Узагальнюючи перерахуємо можливі операції без ПДВ:

- 1) отримання ліцензіатом-резидентом роялті від ліцензіата як резидента, так і нерезидента;
- 2) виплата ліцензіатом-резидентом роялті на користь резидента або нерезидента-ліцензіара;
- 3) отримання ліцензіатом-резидентом роялті від субліцензіата як резидента, так і нерезидента;
- 4) виплата субліцензіатом-резидентом роялті на користь ліцензіата-нерезидента.

Таблиця 1

Економічно-правові аспекти використання роялті в господарській діяльності

Правові підстави	Економічний зміст «роялті»	Переваги від використання роялті
Ст. 419, 1018, 1019 ЦКУ	Це платіж ліцензіатом (як правило резидентом) ліцензіару (як правило нерезиденту) за право використання об'єктів інтелектуальної власності	Без зайвих витрат у разі раціонального та виваженого підходу залучати до України об'єкти інтелектуальної власності, що сприяє розвитку економіки та науково-технічного прогресу;
п. 1. 30 ст.1 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 № 283/97-ВР	Платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- чи аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення; за придбання будь-якого патенту, зареєстрованого знака на товари і послуги чи торгової марки, дизайну, секретного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).	Всю суму роялті відносити на валові витрати; уникнути як внутрішнього, так й імпортного ПДВ; за певних обставин не сплачувати податок з доходів нерезидентів (в ужитку – податок на репатріацію)
Згідно з пп.«б» п. 5 с.12 Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал	Це платежі будь-якого виду, які одержують як відшкодування за користування або за надання права на використання будь-якого авторського права на наукову працю, патент, торгову марку, дизайн або модель, план, таємну формулу чи процес, або за інформацію (ноу-хау) щодо промислового, комерційного або наукового досвіду.	Без зайвого клопоту легально переводити значні валютні кошти за кордон
Міжнародне тлумачення термінів TAX SLOBBARY	Це періодичні платежі у процентному відношенні від вартості чистих продаж продукції, випущеної за ліцензією, або у розрахунку на одиницю випущеної продукції тощо, а також у формі паушального платежу	Убезпечити інтелектуальну власність від можливої втрати права власності на неї, наприклад, внаслідок реприватизації або конфіскації підприємства чи рейдерства;

Оскільки роялті вважаються платежі, одержані як винагорода не лише за користування, але й за надання права на користування об'єктом інтелектуальної власності, то обов'язок щодо сплати роялті виникає з моменту підписання ліцензійного договору за умови наявності об'єкта для нарахування ліцензійних платежів незалежно від дати початку фактичного використання ліцензіатом у господарській діяльності права, наданого за ліцензійним договором.

Наприклад, ліцензійним договором, укладеним між резидентами або нерезидентом та резидентом, передбачено, що ліцензіату надано право на використання товарних знаків, патентів, ноу-хау. При цьому ліцензійним договором не передбачено надання користувачу права продати або відчужити іншим способом такий об'єкт власності чи оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України. У такому випадку платежі ліцензіата за ліцензійним договором на користь ліцензіара за надання прав на використання товарних

знаків, патентів, ноу-хау з метою оподаткування податком на прибуток та ПДВ є «роялті», проте не є об'єктом оподаткування останнім.

Слід звернути увагу на те, що для обох сторін ліцензійного договору з метою оподаткування і виплата, і отримання винагороди за користування об'єктом власності є роялті (це вельми суттєво саме для ненарахування ПДВ), ліцензійним договором не обов'язково має бути передбачена пряма заборона користувачу продати або відчужити у інший спосіб такий об'єкт власності. Достатньо, що це прямо не дозволено договором.

В податковому аспекті роялті – це платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або надання права на користування будь-яким авторським правом. Проте визначення роялті в частині прав на об'єкти інтелектуальної власності у законодавців є вельми суперечливим.

На думку прихильників фіскального підходу, роялті це не оплата прав на користування об'єктами промислової власності, а оплата придбання таких об'єктів. Причому не тільки самих об'єктів (товарний знак, дизайн, модель тощо), але й документів, що підтверджують права промислової власності (патент). Але якщо придбати об'єкт промислової власності цілком можливо, то ніяк не можна придбати патент.

Патент – це документ, який підтверджує наявність прав інтелектуальної власності на відповідний об'єкт промислової власності (винахід, корисну модель, промисловий зразок) у особи, що його отримала. Згідно з п.1 ст. 462 ЦКУ патентом засвідчується набуття прав інтелектуальної власності на промисловий зразок. Тобто можна продати права промислової власності, підтвержені патентом, але не сам патент.

Те саме можна сказати про придбання інших об'єктів промислової власності. Хоча вітчизняне законодавство допускає право власності на такі об'єкти, під таким правом фактично розуміють права інтелектуальної власності. Наприклад, згідно з п.7 ст.16 Закону № 3687-ХІІ власник свідоцтва на товарний знак може повністю передати будь-якій особі право власності на товарний знак [16].

При цьому згідно з п.9 ст.16 Закону № 3689 передача права власності на товарний знак підтверджується новим свідоцтвом, виданим на ім'я особи, якій передано це право [19]. Проте відповідно до п.1 ст. 494 ЦКУ свідоцтвом засвідчується набуття права інтелектуальної власності на товарний знак. Тому продаж об'єкта промислової власності фактично є продажем прав інтелектуальної (промислової) власності на такий об'єкт.

Із Закону про прибуток випливає, що роялті – це платежі за користування правами інтелектуальної власності тільки щодо об'єктів авторського права. А стосовно об'єктів промислової власності до роялті законодавці віднесли тільки платежі за договором продажу таких прав у власність. А в другому абзаці п. 1. 30 ст. 1 Закону про прибуток вони зробили протилежний висновок про те, що платежі за отримання у власність об'єктів інтелектуальної власності не вважаються роялті. Але чи можна щось придбати, не отримавши цього у власність? Наприклад, згідно з абзацем першим п. 1.30 ст. 1 Закону про прибуток плата за придбання товарного знаку – це роялті, але оскільки товарний знак придбано у власність, то згідно з абзацем другим цього самого пункту цей платіж не вважається роялті.

Втім, така суперечність практично не впливає на обчислення податку на прибуток. Плата за користування об'єктами промислової власності в одній сумі зменшить оподатковуваний прибуток або за рахунок нарахування амортизації вартості відповідного нематеріального активу, наприклад, «права використання промислового зразка», або за рахунок валових витрат, до складу яких буде включено суму роялті, тобто платіж за використання таких прав. Але оподаткування ПДВ операцій з використання прав на об'єкти промислової власності може викликати запитання: чи оподатковується ПДВ надання прав на використання ОПВ без їх відчуження?

Відповідно до пп. 3.2.7 ст.3 Закону про ПДВ не є об'єктом оподаткування операції з виплат, зокрема, роялті у грошовій формі. Пунктом 1.17 ст.1 цього Закону встановлено, що термін «роялті» розуміють у значенні, визначеному Законом про прибуток.

Водночас пп. 5.4.2 ст. 5 Закону “Про прибуток” встановлено, що до валових витрат належать, зокрема, витрати, пов'язані з виплатою роялті. Норми цього підпункту стосуються витрат на зазначені заходи незалежно від того, чи призвели такі заходи до збільшення доходів платника податку.

І якщо із валовими витратами щодо роялті більш-менш все зрозуміло, то з ПДВ усе набагато складніше. Передусім це стосується правомірності поширення пільги з ПДВ на операції з отримання ліцензіаром роялті саме у грошовій формі. Про пільги прямо в Законі про ПДВ не зазначено (Закон встановлює, що не є об'єктом оподаткування операції з виплати ліцензіатом роялті й тільки коштами). Крім того, існує проблема поширення чинного порядку оподаткування і звільнення щодо неліцензійних договорів на субліцензійні договори.

Згідно з частиною першою п. 1.30 ст. 1 Закону “Про прибуток” роялті – «платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським 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; за придбання будь-якого патенту, зареєстрованого знака на товари і послуги чи торгової марки, дизайну, секретного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)» [5].

Проте головний податковий акцент закладено не у наведеній вище частині першій п.1.30 ст.1 Закону про прибуток, а у частині другій того самого пункту. А саме: «не вважаються роялті платежі за отримання об'єктів власності, визначених у частині першій цього пункту, у володіння або розпорядження чи власність

особи або якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або відчужити іншим способом такий об'єкт власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України». Системно аналізуючи норми:

- п.1.30 ст.1 Закону про прибуток (зважаючи на обмеження, встановлені частиною другою цього пункту);
- п. 1.31 ст.1 в частині визначення терміна «продаж результатів робіт (послуг)»;
- ст.5 і 8 в частині визначення термінів «валові витрати», «нематеріальні активи», «амортизація»

однозначно можна дійти висновку, що придбання товарного знаку, ноу-хау та патентів, про яке йдеться в частині першій п.1.30 ст.1 Закону про прибуток, слід розуміти лише як передання прав на їх використання, а не як придбання [5].

Згідно з пп.3.2.7 ст. 3 Закону про ПДВ операції з виплат роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів не є об'єктом оподаткування ПДВ. Що цим хотіли сказати законодавці зрозуміти складно, оскільки таке формулювання практично ні про що не говорить. Операція з оплати будь-чого, у тому числі прав на використання об'єктів інтелектуальної власності, взагалі не може бути об'єктом оподаткування ПДВ. Згідно з п.3.1 ст.3 Закону про ПДВ об'єктом оподаткування є операції з поставки товарів і послуг, ввезення товарів у митному режимі імпорту і вивезення товарів у митному режимі експорту.

Але якщо роялті це платежі, то їх сплата не може бути операцією з поставки товарів (послуг) або з імпорту-експорту таких товарів (послуг). Роялті сплачує отримувач послуг, а платником ПДВ є постачальник товарів чи послуг. Можливо, розуміючи під роялті не платежі за використання прав на об'єкти інтелектуальної власності, а права користування такими об'єктами, мета була звільнити від оподаткування ПДВ операції з надання прав на користування такими об'єктами. Для цього дійсно необхідна спеціальна норма.

Згідно з п. 1.4 ст. 1 Закону про ПДВ операції, що здійснюються згідно з договорами поставки, ліцензування, чи інші способи передачі права власності на патент, авторське право, торговий знак, інші права інтелектуальної, у тому числі промислової власності, є операціями з поставки послуг. Отже, згідно з п.3.1 ст.3 Закону про ПДВ вони підлягають оподаткуванню ПДВ. На практиці норму пп. 3.2.7 ст. 3 Закону «Про ПДВ» розуміють так, що від оподаткування ПДВ звільняються операції з надання майнових прав інтелектуальної власності, які сплачено у грошовій формі або у вигляді цінних паперів. ДПАУ проти цього не заперечує. Однак при цьому, використовуючи неточність у визначенні роялті, вона вважає, що від оподаткування ПДВ звільняється тільки надання права на використання авторських прав, але не прав на використання об'єктів промислової власності.

Зокрема, такий висновок зроблено у листі ДПАУ від 16.09.2004 р. № 17936/7/15-2417-26 щодо передання права на використання товарного знаку. Але у такому разі ДПАУ має визнати, що від оподаткування ПДВ звільняються операції з продажу патентів або товарних знаків, платежі за які названо роялті (п.1.30 ст.1 Закону про прибуток).

Однак проти оподаткування ПДВ таких операцій ніхто не заперечує. Зрозуміло, що оплату за договорами купівлі-продажу прав на об'єкти промислової власності в п.1.30 ст.1 Закону про прибуток названо роялті явно помилково. Але у такому випадку платежі за користування об'єктами промислової власності мають визнаватися роялті і не повинні мати в своєму складі ПДВ. Причому такі роз'яснення ДПАУ також надавала.

Платників податків цілком обгрунтовано турбує питання відповідності розміру роялті (суброялті) звичайним цінам. Таку стурбованість також пов'язано із виходом листа ДПАУ від 11.03.2008 р. № 4516/7/15-0217.1 це не дивно, оскільки наявність такої відповідності усуватиме можливі проблеми щодо нарахування валових доходів та/або валових витрат при спілкуванні з податковим інспектором.

Враховуючи норми п.1.20 ст.1 Закону про прибуток, слід зазначити, що розмір роялті відповідно до акта цінової експертизи, складеного Державним інформаційно-аналітичним центром моніторингу зовнішніх товарних ринків згідно з постановою Правління НБУ від 30.12.2003 р. № 597 «Про переказування коштів у національній та іноземній валюті на користь нерезидентів за деякими операціями», який засвідчує відповідність контрактних цін на права інтелектуальної власності, відповідатиме рівню звичайних цін для операцій з отримання/виплати роялті (суброялті) у платника податків незалежно від того, встановлений він у процентах до загального товарообігу ліцензіата (субліцензіата) чи у фіксованій сумі або у змішаній формі.

Отже, якщо підприємство взяло на озброєння описану схему використання роялті в оподаткуванні, йому бажано отримати зазначену цінову експертизу.

Загальноприйнятий розмір роялті у процентах до загального товарообігу, який не викликає ускладнень при отриманні цінової експертизи в Державному інформаційно-аналітичному центрі моніторингу зовнішніх товарних ринків, становить не більш ніж 7 %. [20, с. 121-122].

Пунктом 4 Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування, затвердженого постановою КМУ від 06.05.2001 р. № 470, встановлено, що підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених п.5 і 6 Порядку № 470, особі, яка виплачує йому доходи, 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.

Важливо також враховувати, що у разі необхідності така довідка може бути подана на вимогу органом української ДПС під час розгляду питання про повернення сум надміру сплаченого податку на іншу дату, що передує даті виплати доходів. Крім того, український резидент, який виплачує доходи нерезидентів, може звернутись до українського органу ДПС за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) щодо здійснення ДПАУ запиту до компетентного органу країни, з якою укладено міжнародний договір, про підтвердження зазначеної у довідці інформації.

Згідно з цими нормами Порядку № 470, донарахування податківцями податку українським резидентам, що виплачували доходи нерезидентам тих країн, з якими Україна уклала міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування, за яким ставка податку дорівнює 0 %, тільки з причини формальної відсутності довідки за певний період часу є доволі суперечливими і навіть безпідставними. Місцеві ДПП мають повне право на з'ясування фактичних обставин і як наслідок – отримання повної та правдивої інформації з цього питання. Невиконання таких дій може розглядатися як небажання і невиконання посадовими особами своїх службових обов'язків.

У разі якщо платник податків утримує податок з доходів нерезидентів при виплаті роялті (суброялті) нерезиденту за ставкою 15 % або в розмірі, установленому міжнародним договором, він зобов'язаний відобразити суму податку в рядку 19.2 декларації з податку на прибуток. При цьому, незалежно від того згідно з Законом про прибуток чи міжнародним договором здійснюється оподаткування доходів нерезидента, особа, яка виплачує роялті нерезиденту, зобов'язана подавати до ДПП за своїм місцезнаходженням Звіт про виплачені доходи, утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидентів (додаток 1 до Порядку надання звітів про утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидентів, затвердженого наказом ДПАУ від 16.01.98 р. № 28 в редакції наказу від 29.03.2002 р. № 140) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, в якому було здійснено виплату роялті.

Висновки. Завдяки спільній роботі як законодавців, так і учасників операцій з роялті (суброялті) створено доволі сприятливий податковий клімат для залучення об'єктів інтелектуальної власності. При цьому не тільки отримання (імпортування) їх в Україну, а й для експортування українськими так званими «ІТ-підприємствами». Цьому сприяло введення з 31.03.2005 р. до Закону про ПДВ норми щодо відсутності об'єкта оподаткування цим податком за операціями з передавання чи надання авторських прав, патентів, ліцензій, а також суміжних прав, торговельних марок від резидента нерезиденту за умови, якщо у нерезидента-юридичної особи-покупця або ліцензіата відсутнє постійне представництво в Україні, про що бажано зазначати в договорах (з дублюванням в актах) з нерезидентом.

Література

1. Городянська Л. Інтелектуальна власність як нематеріальний об'єкт обліку на підприємстві / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 41–46.
2. Коноваленко В. Інтелектуальна власність по-українському / В. Коноваленко // Бухгалтерія. – 2005. – № 49. – С. 42–44.
3. Калятин В.О. Интеллектуальная собственность (исключительные права) / В.О. Калятин. – М. : Норма, 2000. – 374 с.
4. Коноваленко В. Охоронна грамота (багатоваріантна охорона об'єктів інтелектуальної власності) / В. Коноваленко // Бухгалтерія. – 2007. – № 47. – С. 62–68.
5. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України № 283/97-ВР від 22.05.1997 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.nau.ua/doc/?doc_id=410028.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (видано наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.nau.ua/doc/?doc_id=220905
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» (наказ Міністерства фінансів України від 23.06.2008р. № 756) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=126748&cat_id=50097.
8. Зайківський О. Ідентифікація нематеріальних активів – базис їх бухгалтерського обліку / О. Зайківський // Інтелектуальна власність. – 2008. – № 5. – С.13–19.
9. Плекан М.В. Нематеріальні активи в системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності / М.В. Плекан // Держава та регіони. – Запоріжжя. – 2006. – № 3. – С.239–242.
10. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг. – [пер. с англ.]. – СПб. : Питер, 2001. – 288 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Сажинець С.Й. Облік нематеріальних активів : навчальний посібник / С.Й. Сажинець. – Львів : Кондор, 2003. – 241с.
13. Про авторське право і суміжні права : закон України № 3792-ХІІ від 23.12.93 р. (у редакції Закону від 11.07.2001 р. № 2627-ІІІ) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
14. Про власність : закон України № 697-ХІІ від 07.02.91 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua>

15. Про інформацію : закон України № 2657-ХІІ від 02.10.92 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

16. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : закон України № 3687-ХІІ від 15.12.93 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

17. Про охорону прав на промислові зразки : закон України № 3688-ХІІ від 15.12.93 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

18. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21.12.2000 р. № 2181-111 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

19. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг : закон України № 3689-ХІІ від 15.12.93р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

20. Листа ДПАУ від 27.01.2006 р. № 693/6/15-0316 // Оптимізація оподаткування в матеріалах податкових та судових органів. – К. : Бліц-Інформ. – 2008. – С. 121–122.

21. Лист ДПАУ від 16.08.2006 р. № 15426/7/15- 0317 // Бухгалтерія. – 2007. – № 23. – 55 с.

22. Листа ДПАУ від 07.02.2006 р. № 2339/7/ 15-0317 // Оптимізація оподаткування в матеріалах податкових та судових органів. – К. : Бліц-Інформ. – 2008. – С. 128-129.

23. Листа ДПАУ від 28.03.2006 р. № 3784/7/15-0317 // Оптимізація оподаткування в матеріалах податкових та судових органів. – К. : Бліц-Інформ – 2008. – С. 134-135.

24. Лист ДПАУ від 17.01.2001 р. № 187/6/15-1116 // Бухгалтерія. – 2005. – № 49. – 54 с.

25. Листа ДПАУ від 20.07.2004 р. № 5948/6/15-2215 // Оптимізація оподаткування в матеріалах податкових та судових органів. – К. : Бліц-Інформ. – 2008. – С. 124-125.

26. Лист ДПАУ від 10.09.2004 р. № 7919/6/15-2215 // Бухгалтерія. – 2008. – № 22. – 36 с.

Надійшла 12.9.2010 р.

УДК 657

А.В. ХМЕЛЕВСЬКА

Хмельницький національний університет

ОБЛІКОВІ ПРОЦЕДУРИ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

В статті виділені напрями розвитку облікових процедур оцінювання об'єктів прав інтелектуальної власності на основі встановлення взаємозв'язку їх облікових та економічних оцінок, облікових, податкових та правових критеріїв визнання. Розроблений алгоритм використання в обліковому оцінюванні об'єктів прав інтелектуальної власності способів та прийомів оцінок, викладених у національних стандартах оцінки та методиках Фонду державного майна України, спрямований на вирішення проблеми узгодження результатів оцінювання, отриманих різними методами у рамках методологічних підходів.

In the article are isolated trends in development of the stock-taking procedures of the evaluation of the objects of the rights of intellectual property on the basis of the establishment of the interrelation of their stock-taking and economic estimations, stock-taking, tax lawful criteria of acknowledgement. Developed algorithm of use in the stock-taking evaluation of the objects of the rights of the intellectual property of methods and approaches of estimations, presented in the national standards of estimation and the procedures of the fund for the state asset of the Ukraine, aimed at the solution of the problem of the agreement of the results of evaluation, obtained by different methods within the framework of methodological approaches.

Ключові слова: інтелектуальна власність, процедура, підприємство.

Постановка проблеми. Низка законодавчих та нормативних актів, як, зокрема, Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі», «Про авторське право і суміжні права», «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», Цивільний кодекс України, національні облікові стандарти (П(С)БО), зокрема П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», національні стандарти № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» та № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності та інші у різних площинах забезпечують основні аспекти оцінки та обліку об'єктів прав інтелектуальної власності (ОПВ).

Оцінювання інтелектуальної власності дає змогу: зменшити податок на прибуток; регулювати обсяг амортизаційних відрахувань і створювати фонди на придбання нових об'єктів інтелектуальної власності; збільшити ринкову вартість підприємства; визначити розмір частки при внеску в статутний капітал у формі об'єктів інтелектуальної власності; визначити вартість останніх при купівлі-продажу; визначити розмір збитку або розмір компенсації із приводу незаконного використання таких об'єктів, що належать підприємству; забезпечити облік усіх активів підприємства; оптимізувати співвідношення активів; врахувати вартість об'єктів