

УДК 347.73

## АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ РОЯЛТІ

**Бондаренко І. М.,**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого,  
м. Харків

**Анотація:** Питання оподаткування операцій з використання прав інтелектуальної власності, зокрема роялті, набуває актуальності у зв'язку з поширенням використання останніх щодо здійснення господарської діяльності. На сьогодні технічно неможливо здійснювати господарську діяльність, вести бухгалтерський та фінансовий облік за відсутності програм та технологій, що охороняються правом інтелектуальної власності. Актуальним така тема стає і у зв'язку з прийняттям низки змін про надання пільг у Податковому кодексі України щодо оподаткування останніх.

Автор досліджує колізійні питання оподаткування роялті як об'єкт оподаткування, як товар, нематеріальний актив як пасивний дохід та об'єкт податку на додану вартість як пільговий. При цьому визначає низку неузгодженостей та робить висновки з цих питань.

**Ключові слова:** роялті, платник податків, податок на доходи, податок на прибуток, податок на додану вартість, пасивний дохід, нематеріальний актив, пільга.

**Аннотация:** Вопросы налогообложения операций по использованию прав интеллектуальной собственности, в частности роялти, приобретает актуальность в связи с распространением использования последних относительно осуществления хозяйственной деятельности. На сегодня технически невозможно осуществлять хозяйственную деятельность, вести бухгалтерский и финансовый учет при отсутствии программ и технологий, охраняемых правом интеллектуальной собственности. Актуальным такая тема становится и в связи с принятием ряда изменений о предоставлении льгот в Налоговом кодексе Украины относительно налогообложения последних.

Автор исследует коллизионные вопросы налогообложения роялти как объект налогообложения, как товар, нематериальный актив как пассивный доход и объект налога на добавленную стоимость как льготный. При этом определяет ряд шероховатостей и делает выводы по этим вопросам.

**Ключевые слова:** роялти, налогоплательщик, налог на доходы, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, пассивный доход, нематериальный актив, льгота.

**Annotation:** The issue of taxation of the use of intellectual property, including royalties, becomes important in the spread of the use of the latest on the economic activities. Today it is technically impossible to carry out economic activities, maintain accounting and financial accounting for the lack of applications and technologies that are protected by intellectual property rights. Relevant is thus found in connection with the adoption of a number of changes to provide incentives in the Tax Code of Ukraine on Taxation last.

The author explores the conflict issues of taxation of royalties as an object of taxation, as a commodity, as an intangible asset and passive income object of value added tax as a grace. In this specifies a number of inconsistencies and draws conclusions on these issues.

**Key words:** royalty, the taxpayer, income tax, income tax, value added tax, passive income, intangible asset exemption.

Питання оподаткування операцій з використання прав інтелектуальної власності, зокрема роялті, набуває актуальності у зв'язку з поширенням використання останніх щодо здійснення господарської діяльності. На сьогодні технічно неможливо здійснювати господарську діяльність, вести бухгалтерський та фінансовий облік за відсутності програм та технологій, що охороняються правом інтелектуальної власності. Актуальним така тема стає і у зв'язку з прийняттям низки змін про надання пільг у Податковому кодексі України щодо оподаткування останніх. На практиці, з використання подібних пільг у платників податків викликає багато дискусійних питань, що дає право стверджувати про зворотну дію пільг, тобто не на користь чи стимулювання платників.

Проблеми оподаткування роялті на сьогодні малодосліджені. Деякі вчені ставлять під сумнів взагалі легальність існування та захисту прав інтелектуальної власності. Хоча окремих питань оподаткування операцій з інтелектуальною власністю торкалися в своїх працях Л. Воронова, Н. Пришва, М. Кучерявенко, О. Орлюк, П. Пацурківський, Р. Гаврилюк, Р. Шишка, Д. Бойко та інші вчені.

Метою статті є визначення правового поняття роялті як об'єкта оподаткування, аналіз чинного законодавства на предмет наявності колізійних питань при оподаткуванні роялті, внесення пропозицій з удосконалення законодавства.

Роялті у більшості енциклопедій визначають як вид ліцензійної винагороди. Так, роялті розглядають як одну із форм виплат по ліцензійному договору, нарівні з паушальними чи комбінованими платежами. На відміну від останніх, роялті визначають як винагороду ліцензіару у вигляді фіксованих сум або ставок від вартості реалізованої продукції, виготовленої за ліцензією, які сплачуються періодично [1, с. 32]. Виходячи з вищевказаного, можна зробити висновок, що основною відмінною ознакою роялті, на відміну від інших платежів за передачу прав на об'єкти інтелектуальної власності, є їх періодичний характер.

Зауважимо, що економічне та цивільно-правове визначення роялті відрізняється від того розуміння, що надається йому нормами податкового права. Тому, дуже вдало охарактеризував такий стан речей Д.В. Бойко, що законодавче визначення роялті у податковому праві України є алогічним і не враховує особливості цивільно-правового режиму обігу об'єктів інтелектуальної власності, а також відповідну договірну практику в цій сфері. А

інтерпретувати алогічні судження можна безкінечно без будь-якого логічного результату, щодо такого судження здорова інтерпретація в принципі не може бути здобута [2]. Але дослідження суттєвих недоліків визначення роялті не є метою статті. Метою автора є дослідження роялті як об'єкта оподаткування.

Роялті, згідно п.п. 14.1.225 Податкового кодексу України – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та 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) [3].

Не вважаються роялті платежі за отримання об'єктів власності у володіння або розпорядження чи власність особи або, якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або здійснити відчуження в інший спосіб такого об'єкта 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.

Такий платіж (дохід) має багато особливостей з точки зору оподаткування. По-перше, для цілей оподаткування, роялті є пасивним доходом. У зв'язку з цим, при оподаткуванні роялті, виникають особливості включення такого доходу до складу оподаткованого. Важливого значення набуває визначення власника такого права інтелектуальної власності. Так, якщо, це фізична особа-резидент без спеціального статусу, то таких дохід оподатковується при його виплаті податковим агентом. При цьому використовуються правила оподаткування дивідендів.

Якщо отримувачем роялті є фізична особа-нерезидент, то така особа є платником податку з доходів фізичних осіб з джерел їх походження в Україні. При цьому податковим агентом є юридична чи фізична особа, яка нараховує та виплачує дохід у вигляді роялті. Якщо між Україною та країною нерезидента укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів їх джерелом їх походження з України, то відповідно до визначення Податковим кодексом України податкового законодавства, у разі наявності ратифікованого міжнародного договору, застосовуються правила останнього. Таким чином, відповідно до п. 103.2 ст. 103 Податкового кодексу України, особа (податковий агент) має право застосовувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем

(власником) доходу і є резидентом країни, я якою укладено міжнародний договір України.

Інший механізм оподаткування використовується, якщо власником роялті є фізична особа-підприємець, якщо він обрав загальну систему оподаткування. В такому разі, слід керуватися ст. 177 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування при цьому є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та не грошовій формах) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця. Таким чином особа, яка нараховує (виплачує) такий дохід, не утримує податок на доходи у джерела виплати, якщо такий особі надано копію документа, що підтверджує державну реєстрацію його як суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо отримувачем роялті є фізична особа-підприємець, що обрала спрощену систему оподаткування та є платником єдиного податку, такі доходи оподатковуються особливим чином. Законодавець виділяє для таких платників особливий склад доходу, яким є дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності.

Отже, роялті не включаються до суми доходів, які є об'єктом оподаткування єдиним податком. Саме тому доцільно в такому разі укласти договір про розпорядження майновими правами інтелектуальної власності з фізичною особою та оподатковувати роялті податком на доходи фізичних осіб на загальних підставах, використовуючи інститут податкового агента.

Іншою особливістю роялті є те, що це – нематеріальні активи. Насамперед потрібно зауважити, що з прийняттям Податкового Кодексу України відбулися суттєві зміни в оподаткуванні нематеріальних активів. Вони оподатковуються у загальному порядку, що має як позитивні так і негативні наслідки. До останніх належить втрата пільгового режиму оподаткування і стимулів до створення її об'єктів та впровадження їх у практику.

У податковому обліку будь-які операції з нематеріальними активами розглядаються з позиції товару та прибутку. На відміну від попереднього підходу при оподаткуванні нематеріальних активів об'єктом оподаткування є не сам актив, а отриманий прибуток, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та на суму амортизаційних відрахувань. Для обчислення об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат. Так, дохід від реалізації товарів визначається за датою переходу покупцеві права власності на таких товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визначається за датою складання акта або іншого

документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, яких підтверджує виконання робіт або надання послуг. При визначенні витрат не враховуються попередні (авансові) платежі [4].

Розглянемо податкові наслідки цього для юридичної особи, що виплачує роялті. Отже, виплата роялті, може бути відображена у податковій звітності з податку на прибуток підприємств. Відповідно до чого, може бути визнана витратами або об'єктом амортизації. Згідно, п.п. 140.1.2 Податкового кодексу України, при визначенні об'єкта оподаткування враховуються витрати подвійного призначення, зокрема, витрати (крім тих, що підлягають амортизації), пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю платника податку, витрати з нарахування роялті та придбання нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації) для їх використання в господарській діяльності платника податку.

Отже, при виплаті роялті фізичним особам-резидентам та фізичним особам-підприємцям, юридична особа має право безперешкодно віднести до податкових витрат такі платежі, але якщо вони безпосередньо пов'язані з основною діяльністю юридичної особи. При виплаті роялті фізичній особі-нерезиденту слід керуватися обмеженнями, що встановлені п.п. 140.1.2 Податкового кодексу України. Питання виплати роялті нерезидентам часто використовується національними суб'єктами господарювання з метою оптимізації оподаткування, тому такі операції та платежі викликають підвищену увагу гранів доходів та зборів. Оскільки виплати роялті сягають значних сум, то для суб'єктів господарювання ціна помилки у питаннях віднесення чи не віднесення відповідних виплат до роялті стає досить високою [5].

Наступним важливим питанням є надання з 1 січня 2013 року по 1 січня 2023 року пільгового режиму оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції. До останньої слід віднести: результати комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або он-лайн-сервісів; та криптографічні засоби захисту інформації. [6]

При цьому, виплата роялті у грошовій формі не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Тоді як передача не тільки у використання, а і у власність комп'ютерної програми та криптографічного засобу захисту інформації також не є об'єктом оподаткування. Мабуть, ця норма нібито підтримує національних виробників комп'ютерного продукту, але як і завжди має на практиці низку проблем. А саме, мова йде про неможливість застосування інституту податкового кредиту з податку на додану вартість, якщо суб'єкт виробляє

комп'ютерну продукцію. В такому разі наявна дискримінація платників.

Відповідно до п.п. 30.1 Податкового кодексу України, податкова пільга-передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, що вказані у законодавстві. При цьому, платник має право відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено Податковим кодексом України. Під іншим, слід розуміти, що, якщо пільга надається безпосередньо платнику податків, то відмова від пільг можлива. А якщо окремим операціям, ні. Таким чином, якщо звільнення від оподаткування податком на додану вартість поширюється на операції, то відмова від використання пільги, неможлива.

Іншу позицію висловлює Дмитро Івануса, посилаючись на невизначеність з цього питання саме органів податків та зборів. Він стверджує, що «на даний момент можна констатувати наявність конфлікту інтересів и, таким образом, возможности применения налогоплательщиками для защиты своей налоговой позиции принципа презумпции правомочности решений плательщика налога в ситуации, когда нормы одного закона допускают неоднозначное (множественное) толкование прав и обязанностей плательщиков налогов и контролирующих органов, вследствие чего есть возможность принятия положительного решения как для одних так и для других» [7].

Таким чином, мотивацією для надання подібної пільги було заохочення національних виробників програмної продукції, та зменшення вартості їх послуг, а на практиці зробило для таких виробників та їх замовників низку дискримінаційних проблем та порушило один із принципів оподаткування як нейтральність.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Гохшманд А.Д. Методы оценки стоимости объектов интеллектуальной собственности. Виды платежей. Налогообложение // Современное состояние и перспективы промышленной реализации результатов научных исследований: материалы научно-практической конференции. – 25.02.2005-28.02.2005. – Новосибирск, 2005.
2. Д.В. Бойко Категорія «роялті» і податковому праві: до проблеми визначення / Д.В.Бойко // Актуальні питання інноваційного розвитку: Науково-практичний журнал. – 2012. – №2. – С. 53-57.
3. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України від 10.12.2010. – № 92. – Т. 1. – С. 9. – Ст. 3248.
4. Шишка Р.Б. Оподаткування операцій з нематеріальними активами / Р.Б.Шишка // Збірник наукових праць Науково-дослідницького інституту фінансового права / Держ. податкова служба України, Нац. ун-т держ. податкової служби України, Нац. акад. прав. наук України, Наук.-дослід. ін-т фінансового права. – К.: Алерта, 2012. – С. 99-103.
5. Литовченко Н. Оподаткування доходів фізичних осіб – нерезидентів / Наталя Литовченко, Оксана Марінець // Вісник Міністерства доходів та зборів України. – 2013. – №35. – С. 32-38.
6. Про затвердження переліків послуг у галузі криптографічного захисту інформації (крім послуг електронного [...]) Кабінет Міністрів України; Постанова, Перелік від 25.05.2011, № 543.
7. Ивануса Д. Пагубная независимость: украинские компании находятся в ситуации, когда нужно самостоятельно выбирать подход к регулированию вопроса начисления НДС на роялти Дмитрий Ивануса // Юрид. практика: газ. укр. юристов. – 2013. – №12(19марта). – С. 18.