

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, професор,
судовий експерт з інтелектуальної
власності

Валентина Троцька, старший
науковий співробітник НДІ
інтелектуальної власності НАПрН
України

Анотація. Стаття присвячена теоретико - методичним аспектам недоцільності ототожнення ліцензійних договорів та 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 ЦК України. Крім цього, розглянуто економіко-правові особливості сплати платежів. Окрему увагу приділено оподаткуванню доходів у вигляді роялті, паушальних платежів і орендної плати. Зазначено про прогалини у 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.

Теоретико - методические 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. Акцентируется 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 к 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 бухгалтерского учета, обоснована 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.

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

Актуальність теми дослідження. У науковій літературі проведено чимало досліджень щодо особливостей правового регулювання договірних відносин як у сфері права інтелектуальної власності, так і договорів найму (оренди). Однак, із внесенням у 2013 році змін до нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку (наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку»), виникли нові

аспекти, що з позиції правового регулювання договірних відносин, ведення бухгалтерського обліку, нарахування податків, потребують окремого розгляду. У зв'язку з цим особливої актуальності набувають питання: Чи можливо ототожнювати ліцензійні договори та договори найму (оренди)? У чому полягають особливості укладення цих договорів та відображення звітності в бухгалтерському обліку? Такі питання є невідповідними, адже договори у сфері права інтелектуальної власності та договори найму (оренди) мають як спільні, так і відмінні ознаки. Наведене часто є підґрунтям для проведення дискусій щодо місця вказаних договорів в системі договірних відносин. Пов'язано це з тим, що передача права на оплатне тимчасове використання характерна як для ліцензійних договорів, так і для договорів найму (оренди). Однак, основною відмінною ознакою є правова природа правовідносин, що регулюються відповідно до зазначених договорів, яка впливає на бухгалтерський облік операцій та оподаткування доходів.

Стан наукової розробки теми. Питання аналізу співвідношення ліцензійного договору та договору найму (оренди) розглядалися у роботах таких іноземних і вітчизняних вчених: А.А. Амангельди, Л.К. Веретельник, О.В. Дзера, В.С. Дмитришин, В.А. Дозорцев, В.С. Дроб'язко, Р.В. Дроб'язко, В.В. Луць, Е.А. Суханов, О. Юлдашева та ін. Науковими дослідженнями охоплено лише окремі питання. Як наслідок відсутні комплексні напрацювання щодо: порівняльно-правового аналізу зазначених договірних відносин; визначення економіко-правових особливостей сплати платежів (роялті, паушальних та орендних платежів) за цими договорами; специфіки оподаткування доходів у вигляді платежів та доходів, отриманих від надання майна (майнових прав) у найм (оренду). Водночас, наведені аспекти, пов'язані зі змінами до законодавства у сфері бухгалтерського обліку, залишилися поза увагою науковців.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження теоретико-методичних аспектів правового регулювання правовідносин, пов'язаних зі сферою інтелектуальної власності та найму (оренди); визначення та аналіз спільних і відмінних ознак ліцензійного договору та договору найму (оренди); економіко-правових особливостей сплати платежів у вигляді роялті та паушальних платежів; особливостей податково-бухгалтерського нарахування платежів за ліцензійним договором і договором найму (оренди).

Виклад основних положень. Згідно з наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 [1] внесені зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2] (далі – Інструкція). Абзац перший рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» розділу «Клас 0. Позабалансові рахунки» цієї Інструкції викладено в такій редакції: «На цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, зокрема отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування яким сплачується роялті, та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі відповідних договорів, зокрема, але не виключно оренди (лізингу), та обліковуються на балансі орендодавця». Як бачимо, до орендованих

необоротних активів віднесені нематеріальні активи підприємства, до яких належить, зокрема й використання об'єктів авторського права і суміжних прав. Якщо у попередній редакції Інструкції, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, не містилося такого уточнення щодо нематеріальних активів, то з внесенням змін у 2013 році, виникло ряд запитань як правового, так і практичного характеру. Зокрема, в абзаци третьому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» розділу «Клас 0. Позабалансові рахунки» Інструкції передбачено, що «прийняті в оперативну оренду нематеріальні активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди». Як слідує з вищенаведених норм Інструкції, підтверджуючим документом при використанні об'єктів авторського права і суміжних прав може бути договір оренди (лізингу), операційної оренди, що не узгоджується з нормами законодавства у сфері права інтелектуальної власності, згідно з якими розпорядження майновими правами інтелектуальної власності здійснюється на підставі договорів, зокрема, ліцензійних договорів, авторських договорів (ст. 1107 ЦК України [3], ст. 32, 33 Закону України «Про авторське право і суміжні права» [4]). Наведені положення Інструкції також не узгоджуються з нормами інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. Так, пунктом 1.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [5] (далі – Методичні рекомендації) передбачено: «на кожний об'єкт нематеріальних активів комісією підприємства складається (в одному примірнику) Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», у якому, зокрема, зазначається назва документів, згідно з якими «такий об'єкт вводиться в господарський оборот, – договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, «ліцензійний договір». Тобто на відміну від наведених положень Інструкції Методичні рекомендації визначають, зокрема, ліцензійний договір як підтверджуючий документ при використанні об'єктів права інтелектуальної власності (далі – ОПВ).

Одночасно, в п. 2.14 Методичних рекомендацій зазначено, що «об'єкт нематеріальних активів, отриманий в користування, обліковується користувачем (ліцензіатом) на позабалансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи із розміру винагороди, встановленого в договорі. При цьому платежі за надане право використання результатів інтелектуальної діяльності у вигляді періодичних платежів, обчислених у порядку та строки, встановлені договором, включаються користувачем (ліцензіатом) до витрат звітного періоду». Такий підхід знаходиться у протиріччі з логікою бухгалтерського обліку щодо зарахування та введення у господарський оборот права користування ОПВ на умовах ліцензійного договору у ліцензіата.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій

звітності визначені в П(С)БО 14 «Оренда», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [6] (далі – Положення). Виходячи з визначення терміну «оренда», наведеного в пункті 4 Положення, оренда визначається як угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Фінансова звітність базується на угоді про оренду. Як зазначено у п. 3 Положення, цей нормативно-правовий акт не поширюється на угоди щодо використання авторських і суміжних прав. Отже, у Положенні передбачено, що правовідносини у сфері оренди, оформлення фінансової звітності здійснюються на підставі договору оренди. Зазначене підтверджує той факт, що при використанні ОПВ як нематеріальних активів підтверджуючим документом може бути договір щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності, зокрема, ліцензійний договір, а не договір операційної оренди, як зазначено в Інструкції. Отже слід відрізнити правовідносини у сфері права інтелектуальної власності та найму (оренди), з огляду на їх специфіку, відображену в основних ознаках, притаманним цим договорам.

Спільні та відмінні ознаки ліцензійних договорів та договорів найму (оренди)

У цивілістичній доктрині існують різні підходи до систематизації договорів. Так, науковці (Р. Б. Шишка, Є. О. Мічурін та ін.) пропонують класифікацію договорів, виходячи з приписів законодавства, за сферою регулювання суспільних відносин на: господарські (глава 20 Господарського кодексу України [7] (далі - ГК України)), інвестиційні (ст. 9 Закону України «Про інвестиційну діяльність» [8]), банківські (Закон України «Про банки і банківську діяльність» [9]), зовнішньоекономічні (ст. 6 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [10]), сімейні (ст. 9 Сімейного кодексу України [11]), договори у сфері інтелектуальної власності (щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності) (глави 75, 76 ЦК України [12]) тощо. Керуючись нормами ЦК України, інші вчені (Т.В. Боднар, О.В. Дзера, Н.С. Кузнецова) класифікують договори за їх юридичною направленістю (юридичним змістом), серед яких розрізняють: договори, направлені на передачу майна у користування (глави 58-60); договори, направлені на реалізацію виключних прав (глави 75-76) [13]. Л.К. Веретельник також окремо виділяє договори «про передачу майна у володіння і користування», договори «про створення результату творчої, інтелектуальної та іншої діяльності (літературного чи сценарного замовлення, художнього замовлення, постановочний, виконавський)» та «про надання майнових прав на використання результату творчої діяльності (ліцензійний договір, ноу-хау, комерційної концесії, інжинірингу)» [14]. В.В. Луць залежно від правових наслідків (правової мети) звертає увагу на «групи цивільно-правових договорів, що їх використовують у підприємницькій діяльності», серед яких: «договори про передачу майна у тимчасове користування (майновий найм, оренда, лізинг, прокат тощо)»; «договори про

передання результатів інтелектуальної діяльності (ліцензійні договори, договори про передачу науково-технічної продукції, комерційна концесія тощо)» [15].

Як бачимо, не зважаючи на різні підходи до систематизації договорів, договори про передачу майна у тимчасове користування та договори у сфері права інтелектуальної власності науковці розглядають окремо, що, на нашу думку, відповідає як формальним підставам їх законодавчого передбачення у ЦК України, так і предмету регулювання договірних відносин. Однак, не завжди існувала єдина позиція вчених стосовно ліцензійних договорів. Раніше, як зазначає В.С. Дмитришин, «ліцензійний договір відносили і до договорів купівлі-продажу, і до договорів найму, і до договорів оренди, і до договорів товариства. Існували думки, що договір ліцензії є не якимось самостійним видом договорів, а лише узагальненою назвою різних форм використання прав на об'єкт інтелектуальної власності без втрати правовласником прав на цей об'єкт. В залежності від фактичного складу правовідносин, до таких договорів застосовувались правові норми, що здійснювали регулювання певних типів договорів» [16]. Проте, з розвитком договірних відносин, напрацюванням відповідної практики погляди почали змінюватися й сьогодні, керуючись нормами законодавства, науковими дослідженнями можливо стверджувати: договори щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, у тому числі ліцензійні договори, як й інші договори, передбачені цивільним законодавством, мають свою специфіку та є самостійними договорами.

Чинне законодавство визначає, 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 ЦК України та іншого закону (ч. 1 ст. 1109 ЦК України). Ліцензія може бути виключною, одиничною, невиключною (ч. 3 ст. 1108 ЦК України). За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк (ст. 759 ЦК України). Водночас, предметом договору найму можуть бути майнові права (ч. 2 ст. 760 ЦК України).

Отже, за ліцензійним договором, сторонами є: ліцензіар (суб'єкт права інтелектуальної власності (ст. 421 ЦК України)) та ліцензіат, а згідно з договором найму (оренди) – наймодавець (власник речі; особа, якій належать майнові права; особа, уповноважена на укладення договору (ст. 761 ЦК України)) та наймач. Поряд з тим, інші закони встановлюють певні вимоги до осіб, які можуть бути наймодавцями. Так, відповідно до ст. 787 ЦК України наймодавцем за договором прокату може бути особа, яка здійснює підприємницьку діяльність; ст. 5 Закону України «Про оренду державного та комунального майна» [17] встановлені відповідні установи і підприємства, які можуть бути орендодавцями державного і комунального майна.

Виходячи з наведених визначень понять договорів, за ліцензійним договором надається дозвіл на використання ОПІВ, а за договором найму (оренди) – майно у користування. Така особливість пов'язана з тим, що

результати інтелектуальної, творчої діяльності є нематеріальними благами (ст. 199 ЦК України), а договори найму (оренди) стосуються майна (речей) чи майнових прав (ч.ч. 1, 2 ст. 760 ЦК України). Саме на нематеріальний і майновий характер відносин наголошують вчені при узагальненні характерних ознак, притаманних ліцензійним договорам та договорам найму (оренди). Наприклад, В. Базилевич, В. Ільїн наводять такі ознаки ліцензійного договору: «інтелектуальний продукт є нематеріальним; ліцензіат набуває права на використання визначених договором майнових прав на об'єкт інтелектуальної власності; матеріальні об'єкти, що передаються за ліцензійним договором, є лише носіями інформації, що є інтелектуальною власністю; основний елемент об'єкта ліцензії – патентне право, не стає майновою власністю покупця, а передається йому в тимчасове користування на певний термін; власник патенту в разі видачі ліцензії зберігає за собою майнові права на об'єкт інтелектуальної власності» [18]. Для порівняння О.В. Дзера [19] виділяє основні ознаки, притаманні договору найму (оренди) майна, а саме:

1) надання певного майна особою, яка уповноважена ним розпоряджатися, у володіння та користування (або тільки у користування) іншій особі без переходу до такої особи права власності;

2) тимчасовий характер (по закінченні строку найму (оренди) майно повертається наймодавцю);

3) оплатний характер (наймач завжди має виплачувати платежі наймодавцеві за користування майном)».

Отже, основна відмінність полягає у нематеріальному та майновому (речовому) характері об'єктів (майна), які надаються у використання (користування), що позначається на особливому правовому регулюванні правовідносин. Розглядаючи зазначене питання Т.В. Нікольська робить висновок, що «наявність суттєвих відмінностей між об'єктами права інтелектуальної власності та речами зумовила недоречність їх спільного регулювання як стосовно абсолютних, так і відносних правовідносин» [20]. Про те, що «на результати інтелектуальної діяльності не може бути поширений режим, встановлений для матеріальних речей, а саме такий режим і є головним критерієм для виділення правових категорій, інакше юридичні класифікації перетворилися б на чисто схоластичне заняття», зазначає також В.А. Дозорцев [21]. Подібної думки притримується й В.М. Крижна, яка вважає, що «недоцільно використовувати до нематеріальних творчих досягнень як інститут права власності, так і договори, що традиційно стосуються майна» [22]. На переконання вчених О.В. Дзери, Н.С. Кузнецової, Р.А.Майданика «особливою правовою формою використання творів науки, літератури, мистецтва і об'єктів промислової власності є цивільно-правові договори, що їх називають договорами на розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності. Особливими ці договори є тому, що їх об'єкт – нематеріальні блага, а саме: твори науки, літератури, мистецтва, винаходи тощо» [23]. О.В. Дзера уточнює, що «об'єкти права інтелектуальної власності мають інтелектуальний характер і за своєю природою належать до безтілесних речей» [24]. Розглядаючи специфіку права інтелектуальної

власності, В.С. Дроб'язко та Р.В. Дроб'язко зазначають: «прихильники використання терміну «інтелектуальна власність» підкреслюють, що йдеться про особливу власність, яка вимагає спеціального регулювання через її нематеріальний характер». Вчені роблять висновок, що «правовий режим об'єкта права інтелектуальної власності характеризують такі особливості: право на нематеріальний об'єкт є строковим; момент виникнення права співпадає з моментом створення об'єкта; при відчуженні матеріального носія об'єкта права інтелектуальної власності автор не втрачає з ним зв'язок, останній продовжує існувати у формі немайнового права» [25].

Слід погодитися із наведеними дослідженнями вчених. На відміну від договору найму (оренди), згідно з яким передається у користування певне майно (річ), за ліцензійним договором надається дозвіл на використання ОПВ, що визнаються нематеріальними благами. Здійснюючи порівняльний аналіз договору майнового найму (оренди, лізингу) та ліцензійного договору, О.В. Дзера вказує, що «характерним для цих договорів є елемент користування. Але умовами договору оренди або лізингу може бути передбачено право викупу орендованого майна, тобто передачу орендованого майна у власність, що неможливо у ліцензійному договорі». Порівнюючи договори, вчений робить висновок: «деякі ознаки та умови ліцензійного договору схожі з ознаками та умовами інших цивільно-правових договорів. Ліцензійний договір – це окремий вид договору і ототожнювати його, зокрема з договорами купівлі-продажу, найму або товариства, не можна» [24].

Незважаючи на очевидність наведеного, не можливо оминати положення ч. 2 ст. 760 ЦК України, згідно з якими предметом договору найму можуть бути майнові права. Складність ситуації полягає у тому, що майнові права і (або) особисті немайнові права складають право інтелектуальної власності, а законодавець у наведеній статті ЦК України не уточнює, які саме майнові права можуть бути предметом договору найму. З огляду на таку нечіткість, вказані норми пояснюються науковцями по різному. Так, В. Луць і В. Коссак, коментуючи ці положення ЦК України, наводять приклади майнових авторських прав та майнових прав промислової власності [26]. Подібний висновок робить О.П. Кравченко, яка зазначає, що до майнових прав належать «майнові права автора та суб'єкта авторського права, володільця об'єкта промислової власності, права на чужі речі» [27]. С.С. Бичкова та інші вчені [28] притримуються іншої думки. Вони вважають, що до майнових прав, зокрема, належить «право на земельну частку (пай), речові права на чуже майно тощо». Розглядається й така точка зору, що майнові права інтелектуальної власності можуть бути додатковим предметом договору найму (оренди). «Ділова практика на сьогодні склалася так, що майнові права є, як правило, додатковим предметом оренди разом із майном. Так, наприклад, разом із цілісним майновим комплексом підприємства в оренду можуть передаватися права на використання земельної ділянки, будівлями та спорудами, майновими правами інтелектуальної власності тощо» [29]. Є й інші концептуально нові погляди, що пов'язують майнове право з майбутнім перетворенням в річ. Зокрема, на думку С.І. Шимон «це може бути, по-перше, майнове право на об'єкт-річ, який виникне у майбутньому

(наприклад, на об'єкт незавершеного будівництва), або, по-друге, майнове право вимоги щодо сплати грошових коштів, передання іншого майна у власність. Іншими словами – об'єктом права власності може бути таке майнове право, яке в майбутньому трансформується в річ» [30].

Як бачимо, однозначний підхід до питань майнових прав, які можуть бути предметом договору найму (оренди), відсутній. Пов'язано це з законодавчою невизначеністю, що може негативно вплинути на практику застосування наведених норм. Тому, на наш погляд, слід відділити майнові права інтелектуальної власності від майнових прав, що можуть бути предметом договору найму. Відтак, з метою однозначного розуміння положень законодавства, узгодження їх між собою, вважаємо за доцільне внести зміни до ч. 2 ст. 760 ЦК України, визначивши, що предметом договору найму можуть бути майнові права, за виключенням майнових прав інтелектуальної власності.

А поки діють чинні норми, як вважає С.І. Шимон, єдиним виходом у їх вирішенні проблемного питання є «застосування юридичних фікцій, основи яких закладені в положенні ст. 190 ЦК України, яка визнає майнове право річчю» [31]. Дійсно, згідно з цією статтею ЦК України «майном вважається річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Майнові права визнаються речовими правами». Тобто автор пропонує на практиці у випадку найму (оренди) майнових прав керуватися нормами, що визначають майнові права речовими правами. Наведена пропозиція вважається слушною. На підтвердження цього слід додати, що згідно з ст. 199 ЦК України результати інтелектуальної, творчої діяльності є нематеріальними благами, що створюють цивільні права та обов'язки відповідно до Книги четвертої ЦК України та інших законів. Така відсилка на вказані норми свідчить про те, що у випадку виникнення правовідносин, пов'язаних з використанням ОПВ, доцільно керуватися відповідними нормами цієї Книги та спеціальних законів у сфері права інтелектуальної власності, а не іншими, зокрема у сфері найму (оренди).

Правом власності є право особи на річ (ст. 316 ЦК України). При цьому право інтелектуальної власності та право власності на річ не залежать одне від одного (ч. 1 ст. 419 ЦК України). Відповідно до ч. 1 ст. 319 ЦК України власник володіє, користується, розпоряджається своїм майном на власний розсуд. Однак, зважаючи на вищенаведену специфіку охорони прав на ОПВ, вказані норми не можуть бути застосовані до сфери права інтелектуальної власності. Зазначене підтверджує В.О. Калятін, який вважає, що «для нематеріальних речей, не обмежених у просторі» володіння, притаманне фізичним речам, щодо ОПВ не може бути застосоване, а право використання відрізняється від користування». Як зауважує вчений, особливістю ОПВ є те, що «по своїм натуральним характеристикам нематеріальний об'єкт може бути використаний одночасно необмеженим колом осіб» [32]. Дійсно, дозвіл на використання ОПВ може надаватися невизначеному колу осіб, наприклад, у випадку невиключної ліцензії (ч. 3 ст. 1108 ЦК України). Досліджуючи ці питання В.С. Дмитришин вказує: «суттєва відмінність полягає у тому, що за договором найму майно чи майнові права надаються

одній особі, а при наданні невиключної ліцензії, майнове право може надаватись невизначеному колу осіб» [16]. На додаток до цього М. Волинкіна звертає увагу на відмінність, що полягає у територіальних особливостях розповсюдження ОПВ та майна (речей). Так «матеріальний об'єкт обмежений у просторі, правом його користування (володіння, фізичного володіння) наділене обмежене коло осіб, у той час як нематеріальний характер інтелектуальної діяльності дає можливість одночасного використання її результату необмеженим колом осіб без територіальних обмежень, нематеріальний об'єкт не обмежений в просторі» [33].

Крім того, Дроб'язко В.С. та Дроб'язко Р.В. зазначають: «правовий режим власності, який традиційно пов'язаний із тілесними об'єктами і включає правомочність володіння, користування та розпоряджання цими об'єктами, не можна беззастережно застосовувати до нематеріальних результатів розумової діяльності» [25]. Вчені пояснюють це тим, що «не можна фізично володіти ідеями й образами. Не можна прямо застосовувати до нематеріальних об'єктів і майнову правомочність користування». Правовий режим власності «прийнятний лише для матеріальних носіїв результатів творчості. Тому до продуктів інтелектуальної творчості застосовують режим виключних прав, який полягає в тому, що тільки творці цих продуктів, за винятком випадків, прямо зазначених законом, мають право користуватися та розпоряджатися ними».

Отже, виключні права суб'єктів інтелектуальної власності дають їм можливість розпоряджатися майновими правами. Порівнюючи з правами власників майна (речі) О.В. Дзера зазначає, що «володілець майнових прав, як і власник речі, має повноваження здійснювати розпорядження майновими правами, в тому числі передавати їх у тимчасове платне використання іншим особам» [19]. Виходячи із наведеного, спільним для договорів у сфері права інтелектуальної власності та договорів найму (оренди) є розпоряджання майновими правами (майном, річчю).

Крім того, існують відмінності в амортизації нематеріальних об'єктів та майна (речі). ОПВ на відміну від майна (речі) не мають фізичного зношення, однак охорона майнових прав має відповідні обмеження. Так, згідно з ч. 1 ст. 1110 ЦК України ліцензійний договір укладається на строк, встановлений договором, який повинен спливати не пізніше спливу строку чинності виключного майнового права на визначений у договорі ОПВ. Строк чинності майнових прав інтелектуальної власності визначається законом. Наприклад, строк чинності майнових прав інтелектуальної власності на твір спливає через 70 років, що підліковується з 1 січня року, наступного за роком смерті автора чи останнього із співавторів, який пережив інших співавторів, крім випадків передбачених законом (ст. 446 ЦК України). Тобто ліцензійний договір може бути укладений в межах строку чинності майнових прав інтелектуальної власності. На відміну від законодавства у сфері інтелектуальної власності, договір найму (оренди) укладається на строк, визначений договором, хоча законом можуть бути встановлені максимальні (граничні) строки договору найму окремих видів майна (ч.ч. 1, 3 ст. 763 ЦК України). Якщо в договорі строк найму не

встановлено, вважається що він укладений на невизначений строк (ч. 2 ст. 763 ЦК України). Практично відповідно до договору найму (оренди) майно (рiч) може надаватися у користування до тих пiр поки не буде зношене, втратить товарний вигляд, виявиться застарiлим, не конкурентоспроможним тощо.

Вiдмiнним є також правове регулювання договiрних вiдносин у сферi права iнтелектуальної власностi та прокату рухомих речей. Згiдно з ч. 2 ст. 787 ЦК України договiр прокату таких речей є договором приєднання. Договором приєднання вважається договiр, умови якого встановленi однiєю зi сторiн у формулярах або iнших стандартних формах, який може бути укладений лише шляхом приєднання другої сторони до запропонованого договору в цiлому (ст. 634 ЦК України). Головна особливiсть договору приєднання, вважає С.М. Бервено [34], «полягає у встановленнi умов договору однiєю стороною шляхом розроблення нею формуляра або iншої стандартної форми i в неможливостi другої сторони запропонувати свої умови договору». На вiдмiну вiд договору прокату рухомих речей, ст. 1109 ЦК України чiтко визначенi умови лiцензiйного договору, що визначаються на розсуд сторiн i погоджуються ними, за виключенням тих, що є обов'язковими вiдповiдно до положень ЦК України та iнших законiв. Тобто умови лiцензiйних договорiв, на вiдмiну вiд умов договору прокату (договору приєднання) рухомих речей, не можуть бути встановленi у формулярах або iнших стандартних формах.

Ще однiєю вiдмiнною ознакою є те, що рiзними є правовi пiдстави продовження дiї укладених договорiв. Зокрема, на практицi протягом дiї договору найму (оренди) може змiнитися власник речi, переданої у найм (оренду), тодi до нового власника переходять права та обов'язки наймодавця. За загальним правилом, передбаченим ч. 2 ст. 770 ЦК України, сторони можуть встановити у договорi найму, що у разi вiдчуження наймодавцем речi договiр найму припиняється, що тягне за собою, за необхiдностi, укладення договору з новим власником. Для порiвняння, укладення договору про передання виключних майнових прав iнтелектуальної власностi не впливає на лiцензiйнi договори, якi були укладенi ранiше (ч. 2 ст. 1113 ЦК України). Такi норми на вiдмiну вiд положень щодо найму, дозволяють продовжити використання ОПВ пiсля передання (вiдчуження) майнових прав iнтелектуальної власностi iншiй особi.

Виходячи з проведеного аналізу можливо узагальнити спiльнi та вiдмiннi ознаки договорiв щодо розпоряджання майновими правами iнтелектуальної власностi, зокрема лiцензiйних договорiв, та договорiв найму (оренди).

Спiльнi ознаки: тимчасовий характер використання (користування); оплатний характер.

Вiдмiннi ознаки: результат iнтелектуальної, творчої дiяльностi є нематерiальним благом, а майно (майновi права на рiч) мають майновий характер та визнаються речовими правами; у разi видачi лiцензiї лiцензiату майновi права на ОПВ залишаються у лiцензiара, при укладеннi договору найму (оренди) у наймодавця залишається право власностi на майно (рiч);

строк ліцензійного договору не може бути більшим строку чинності майнових прав на ОПВ, а договір найму (оренди) укладається на строк, визначений цим договором, а якщо строк не встановлений, то він вважається укладеним на невизначений строк; при наданні невиключної ліцензії, ліцензіар може сам використовувати ОПВ, а також надавати дозвіл на використання ОПВ іншим особам, у той час як за договором найму (оренди) майно (річ) надається одній особі; нематеріальні об'єкти піддаються моральній амортизації, а майно (річ) – переважно фізичній амортизації; укладення договору про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності не впливає на ліцензійні договори, які були укладені раніше, водночас при зміні власника речі, переданої у найм (оренду), права та обов'язки наймодавця переходять до нового власника, і залежно від умов договору, такий договір припиняється.

Як бачимо, відмінних ознак між договором щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності та договором найму (оренди) значно більше, що позначається на правовому регулюванні відповідних договірних відносин. Наведене дає підстави стверджувати, що право інтелектуальної власності слід розглядати як окремий цивільно-правовий інститут. Правове регулювання договірних відносин щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності та найму (оренди) має свої особливості, що потребують чіткого відображення в законодавстві, у тому числі з питань бухгалтерського обліку.

(кінець ч.1 – Теорія і практика інтелектуальної власності, =5/2014- с.66-78)

Економіко-правові особливості виплати платежів відповідно до ліцензійних договорів та договорів найму (оренди)

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 та оподаткуванні.

Однією з умов ліцензійного договору, визначених ч. 3 ст. 1109 ЦК України, є розмір, порядок і строки сплати платежів за використання ОПВ. Відповідно до пункту 3 Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185 [35] ці платежі визначаються як ліцензійні, до яких належать паушальний платіж, роялті та комбінований платіж. При цьому, роялті – ліцензійний платіж у вигляді сум, які сплачуються періодично, залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням ОПВ. Паушальний платіж – одноразовий платіж, який становить фіксовану суму і не залежить від обсягів виробництва (продажу) продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням ОПВ. Визначення зазначених понять також наведено в Загальних положеннях Методичних рекомендацій з обліку нематеріальних активів кіновиробництва, затверджених наказом Міністерства культури і туризму України [36], а саме: роялті – поточні відрахування від доходів у

вигляді фіксованих ставок від обсягу реалізованої (виробленої) за ліцензійним договором продукції (послуг). Паушальний платіж – це твердофіксована сума, яка 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» [37]). 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.

Відповідно до ч. 5 ст. 15 Закону України «Про авторське право і суміжні права» передбачено, що за винятком випадків, передбачених ст. 21-25 цього 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 від 18.01.2003 р. № 72 «Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав» [38].

Серед способів використання об'єктів авторського права, є, зокрема, передання в найм (оренду) примірників твору. Так, відповідно до ч. 1 ст. 441 ЦК України використанням твору є передання в найм (оренду), п.п. 8, 10 ч. 3 ст. 15 Закону України «Про авторське право і суміжні права» [4] встановлено виключне право автора (чи іншої особи, яка має авторське право) дозволяти розповсюдження творів шляхом першого продажу, відчуження іншим способом або шляхом здавання в майновий найм чи прокат та 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 їх першого продажу в Україні, то виключно за автором залишається право здавання у майновий найм чи комерційний прокат, за умови виплати йому винагороди. Отже, різниця між наймом (орендою) майна (речі) та прокатом примірника твору, полягає у тому, що у першому випадку 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 особливістю 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 того, 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 та 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 або одноразові платежі; 2) виплата паушальних платежів та орендних платежів не залежить 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; водночас, 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 та орендної плати, а також їх відображення у бухгалтерському обліку, має особливості, передбачені Податковим кодексом України [39] (далі – ПКУ).

Податково-бухгалтерські особливості нарахування платежів за ліцензійними договорами

Для цілей законодавства у сфері оподаткування, відповідно до абзацу 1 пп. 14.1.225 ст. 14 ПКУ встановлено, що роялті – це 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). 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 ПКУ існують певні особливості нарахування (виплати) та оподаткування доходів у вигляді роялті та доходів, отриманих від надання майна (майнових прав) у найм (оренду). Так, відповідно до п.п. 14.1.54 ст. 14 ПКУ дохід з джерелом їх 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 ПКУ). Згідно з пп.137.11 ст. 137 ПКУ датою отримання доходів у вигляді ліцензійних платежів (у тому числі роялті) за користування об'єктами інтелектуальної власності 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 ПКУ) і нараховані або/та отримані підприємством – ліцензіаром суми роялті є його доходом (пп.135.5.1 ст. 135 ПКУ).

Роялті сплачується підприємством – ліцензіатом, як частка отриманого прибутку за право використання винаходів, корисних моделей тощо після реалізації інноваційної продукції. Сам прибуток є результатом зменшення собівартості продукції, отриманої економії, що є його прирощенням в порівнянні до і після впровадження нових технічних рішень при виробництві інноваційної продукції. Нарахування і оплата роялті кожний раз здійснюється на підставі акта про користування ОПІВ, в якому вказується термін використання, обсяг випущеної/виготовленої та реалізованої продукції і сума сплачуваного роялті, яка розраховується шляхом множення кількості випущених/виготовлених і реалізованих одиниць продукції (інноваційної продукції) на фіксований (абсолютний) розмір роялті в гривнях на одиницю продукції. Величина роялті визначається у грошовому вимірі відносно продукту ліцензії і переглядається після наступної оцінки при зміні умов використання ОПІВ.

Згідно з пп.196.1.6 ст. 196 ПКУ 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. Додержуючись п. 4 та п. 20 П(С)БО 15 «Дохід» [40], роялті є дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, якщо: імовірно 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 акту сторонами ліцензійного договору про фактичне користування ОПВ після реалізації продукції згідно з вимогами ПКУ в умовах зближення його з бухгалтерським обліком.

Таким чином, 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.

Нарахування 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, і підприємством-ліцензіаром, в частині, яка передається йому, як винагорода.

Варто зазначити, що у бухгалтерському обліку вимоги відображення ОПВ на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» розділу «Клас 0. Позабалансові рахунки» згідно означеної вище Інструкції, за якою обліковуються нематеріальні активи, зокрема отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування яким сплачується роялті, знаходиться у протиріччі зі змістом їх використання у господарському обороті, одним з етапів якого є трансформація інтелектуальної власності в інноваційний продукт. Переданий за ліцензійним договором ОПВ у складі нематеріальних активів має не лише правові вимоги, а й матеріальну основу трансформації продукції у вигляді 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 вигляді роялті.

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

На відміну від оподаткування роялті, для ліцензіара та ліцензіата паушальний платіж оподатковується на загальних підставах ПКУ податком на прибуток підприємств та податком на додану вартість. Термін «паушальний платіж» в ПКУ відсутній, що вносить невизначеність податкових операцій та відображення у бухгалтерському обліку. Логіка побудови ПКУ свідчить про непряму присутність в ньому паушального платежу, хоча чіткої вказівки не має. Однак, враховуючи економічну основу побудови ПКУ, господарські операції за ліцензійною угодою відносять до послуг. Так, згідно з п. 186.3 ст. 186 ПКУ місцем постачання зазначених у цьому пункті послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або (у разі відсутності такого

місця – місце постійного чи переважного його проживання). До таких послуг належить, зокрема, надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання ОПІВ, у тому числі за ліцензійними договорами. За приписами п.п. «б» п. 185.1 ст. 185 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ. Тут міститься пряме відношення до паушального платежу (хоча у ПКУ він не називається), якщо врахувати зміст зазначеної ст. 186 ПКУ.

Операції, що відносяться не до товарів, а саме: 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. 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 вигляді паушального платежу, як оцінка переданих прав на ОПІВ за умови компенсації їх вартості.

Згідно з пп. 14.1.185 ст. 185 ПКУ постачання послуг – це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на ОПІВ та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких ОПІВ, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

Водночас, відповідно до пп. 14.1.203 ст. 14 ПКУ 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) включає, 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, у тому числі промислової власності. Тому, 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 ПКУ) та в доходах ліцензіара, а паушальний платіж виплачується, як винагорода за надання права використання ОПІВ (ліцензії).

Підтвердженням економічної логіки в ПКУ є операції, що відносяться до доходів або еквівалентні їм. Тут виділяється дохід, до якого віднесено ліцензійні платежі, а саме паушальний платіж (який не називається у ПКУ) та роялті (у складі ліцензійного платежу), що визнаються за датою складення

акту. Це є дохід з джерелом їх походження з України, включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями.

Згідно з п. 137.1 ст. 137 ПКУ дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та 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 ПКУ). Як вказано до ліцензійних платежів віднесено паушальний платіж (який не називається в ПКУ) та роялті. Водночас зазначимо, що у Коментарі до ПКУ [41] 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 ПКУ паушального платежу, який згодом був вилучений без здійснення якісної корекції окремих статей ПКУ. Паушальний платіж, на наш погляд, не вписувався у політику амортизаційних відрахувань нематеріальних активів в остаточній редакції ПКУ. При відсутності паушального платежу, його вартість не може бути нульовою так як 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», ні яким 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 акту про користування 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 впровадження нових технічних рішень, які списуються на собівартість реалізованої інноваційної продукції. Аналогічно відображаються матеріальні витрати й по рахунках 91, 92, 93. Це є загальні витрати, а не їх частина відносно суми роялті.

Ускладнюється проблема, коли інноваційна продукція передається на відповідний термін зберігання на склад підприємства-ліцензіата і 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 акту 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».

Таким чином, 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 розглядати 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 ЦК України та уникнути непорозумінь при практичному застосуванні наведених положень у разі виникнення договірних відносин, пов'язаних з використанням ОПІВ.

3. Плата за надання в користування майна (майнових прав) відповідно до договору найму (оренди) та виплата винагороди у вигляді 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 податком на додану вартість. Термін «паушальний платіж» в Кодексі відсутній, що вносить невизначеність податкових операцій та відображення в бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим пропонуємо надати визначення цього поняття, для чого доповнити пункт 14.1 статті 14 Податкового кодексу України новим підпунктом 14.1.141¹ такого змісту:

«14.1.141¹. паушальний платіж – одноразовий платіж (винагорода) ліцензіару сплачуваний ліцензіатом, не пов'язаний 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» підпункту 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу 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 вигляді паушального платежу, який 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 ОПІВ, то у такому випадку документом, згідно з яким об'єкт вводиться в господарський оборот, може бути договір щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, зокрема, ліцензійний договір, а не договір оренди (лізингу), операційної оренди. У зв'язку з наведеним пропонуємо абзац перший 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 р. № 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 того, з метою уточнення положень щодо зарахування та введення у господарський оборот ОПІВ у ліцензіата на умовах ліцензійного договору, пропонуємо пункт 2.14 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327, викласти в такій редакції:

«2.14. Об'єкт нематеріальних активів, отриманий в користування, обліковується користувачем (ліцензіатом) на балансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи із розміру винагороди, встановленої в договорі, у складі нематеріальних активів ліцензіата у вигляді паушального платежу, який 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».

Використана література

1. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 // Офіційний вісник України від 09.08.2013 р., № 58, стор. 61, стаття 2103.

2. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Офіційний вісник України від 14.01.2000 р., № 52, стор. 78, стаття 2606.

3. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV: станом на 07.07.2014. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

4. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23.12.1993 р. № 3792-XII (у новій редакції від 11.07.2001 № 2627-III): станом на 05.12.2012. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>

5. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України № 1327 від 16.11.2009 р. [Електронний ресурс]- Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233413&cat_id=34932

6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 // Офіційний вісник України від 01.09.2000, № 33, стор. 114, стаття 1416.

7. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV: станом на 24.07.2014. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

8. Про інвестиційну діяльність: Закон України № 1560-ХІІ від 18.09.1991 р.: станом на 09.11.2013. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
9. Про банки і банківську діяльність: Закон України № 2121-ІІІ від 07.12.2000 р.: станом на 04.06.2014. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
10. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон УРСР № 959-ХІІ від 16.04.1991 р.: станом на 19.04.2014. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
11. Сімейний кодекс України: Закон України № 2947-ІІІ від 10.01.2002 р.: станом на 04.08.2013. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2947-14>.
12. Цивільне право України: курс лекцій: у 6 т. – Т. 5. Кн. 2. Договірне право. Загальні положення про договори на передачу майна у власність / Р. Б. Шишка (кер. авт. кол.), Є. О. Мічурін та ін.: за ред. Р. Б. Шишки. – Х., 2006. – 336 с. – 57-74 с.
13. Боднар Т.В. Договірне право України. Загальна частина: навч. посіб./ Т.В. Боднар, О.В. Дзера, Н.С. Кузнєцова та ін. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 323 с.
14. Веретельник Л.К. Систематизація договорів у цивільному праві: Автореферат дисертації канд. юрид. наук. [Електронний ресурс]-Режим доступу: <http://referatu.com.ua/referats/7569/174374/?page=1>.
15. Луць В.В. Контракти в підприємницькій діяльності. Навчальний посібник. 2-е вид. перероб. і допов./ В.В. Луць. – К.: Юрінком Інтер, 2008, - 63 с.
16. Дмитришин В.С. Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності в Україні. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / В.С. Дмитришин. – К.: «Інст. інтел. власн. і права», 2008. – 49, 50 с.
17. Про оренду державного та комунального майна: Закон України № 2269-ХІІ від 10.04.1992 р.: станом на 26.09.2013. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>
18. Базилевич В. Інтелектуальна власність. Видавництво 2008 р./ В. Базилевич, В. Ільїн. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://pidruchniki.ws/17810409/ekonomika/intelektualna_vlasnist_-_bazilevich_vd.
19. Дзера О.В. Цивільне право України. Особлива частина / О.В. Дзера. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://pidruchniki.ws/1368042849774/pravo/dogovir_naumu_orendi.
20. Нікольська Т.В. Місце договорів з розпорядження майновими правами інтелектуальної власності на торговельну марку в системі договорів / Т.В. Нікольська. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://kul.kiev.ua/images/chasop/2011_3/205.pdf.
21. Дозорцев В.А. Принципиальные черты права собственности в Гражданском кодексе / В.А. Дозорцев. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://sudru.com/>.

22. Крижна В.М. Загальна характеристика договорів щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності / В.М. Крижна // Право України. – 2004. – № 9. – 68 с.
23. Цивільне право України. Особлива частина: підруч. / За ред. О.В. Дзери, Н.С. Кузнецової, Р.А. Майданика. – 3-тє вид., перероб. і допов. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 1176 с.
24. Дзера О.В. Зобов'язальне право / О.В. Дзера. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://uristinfo.net/2010-12-27-04-58-59/49-ov-dzera-zobovjazalne-pravo/909-glava-22-dogovori-pro-vikoristannja-promislovoyi-vlasnosti.html>.
25. Дроб'язко В.С. Право інтелектуальної власності: Навч. посібник / В.С. Дроб'язко, Р.В. Дроб'язко. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 10 - 12 с.
26. Цивільний кодекс України: Наук.-практ. коментар / За ред. розробників проекту Цивільного кодексу України. – К, 2004. – 504 с.
27. Кравченко О.П. Договори найму (оренди) та позички, їх відмінності / О.П. Кравченко. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/5246>.
28. Бичкова С.С. Цивільне право України. Договірні та недоговірні зобов'язання. Навчальний посібник. За заг. ред. С.С. Бичкової./ С.С. Бичкова, І.А. Бірюков, В.І. Бобрик та ін. – К.: КНТ, 2006.– 498 с. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.big-lib.com/book/6_Civilne_pravo_Ukraini_Dogovirni_ta_nedogovirni_zobovyazannya
29. Цивільний кодекс України. Науково-практичний коментар. Радник. Український юридичний портал. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://radnuk.info/komentar.-html>.
30. Шимон С.І. Майнові права в контексті сучасних концепцій права власності в цивілістиці/ С.І. Шимон. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://kul.kiev.ua/images/chasop/2012_2/192.pdf.
31. Шимон С.И. К дискуссии о праве собственности на имущественные права / С.И. Шимон. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/29444/1/74_%D0%A8%D0%B8%D0%BC%D0%BE%D0%BD.pdf.
32. Калятин В.О. Интеллектуальная собственность (Исключительные права). Учебник для вузов / В.О. Калятин. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА – НОРМА М), 2000. – С. IX, - 480 с.
33. Волынкіна М. Содержание исключительного права: право запрета как принцип абсолютного права / М. Волынкіна // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. № 9. – 2012. – 8 с.
34. Боднар Т.В. Договірне право України. Загальна частина: навч. посіб./ Т.В. Боднар, О.В. Дзера, Н.С. Кузнецова та ін. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 331 с. (§ 2 глави 7 «Класифікація договорів за їх окремими властивостями», автор С.М. Бервено).
35. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: постанова Кабінету Міністрів

України від 03.10.2007 р. № 1185 // Офіційний вісник України від 15.10.2007 р., № 75, стор. 24, стаття 2792.

36. Про затвердження Методичних рекомендацій з обліку не матеріальних активів кіновиробництва: Наказ Міністерства культури і туризму України № 353/0/16-08 від 02.04.2008 р. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data2008/base08/ukr08876/page5.htm>.

37. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999: станом на 01.01.2014. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

38. Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав: Постанова Кабінету Міністрів України № 72 від 18 .01.2003 р. [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.

39. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р.: станом на 01.07.2014. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws-/show/2755-17>.

40. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

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

