



ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РОЯЛТИ В УКРАИНЕ

Ирина БОНДАРЕНКО,

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

Summary

The topicality of the issue of this article has no double. Nowadays it is hard to provide any economic activity without using the intellectual property. Without questioning the reality of protection and existence of the latter, author attempts to investigate the royalty from the taxation. During the investigation author comes to understand the presence of a number of collisions in the tax legislation. While making an attempt to solve them, considering royalty as an object of taxation as the recipient and as the buyer, as an object of taxation of the added value, as an intangible asset and as a passive income. The article is devoted to the legislative definition of the royalty category in tax law and its harmonization with the law of intellectual property. The shortcoming of existing definition are specified and proposed a new edition of it.

Key words: royalty, tax law, intellectual property, tax on profits, passive profit, asset, privilege, tax benefit.

Аннотация

Актуальность темы статьи не вызывает сомнений. В настоящее время трудно представить любую хозяйственную деятельность без использования объектов интеллектуальной собственности. Не ставя под сомнение реальность защиты и существование последнего, автор делает попытку исследования роялти с точки зрения налогообложения. В ходе исследования автор приходит к пониманию наличия в налоговом законодательстве Украины ряда коллизий. При этом делает попытку их решить, рассматривая роялти в качестве объекта налогообложения, как у получателя, так и у покупателя. Некоторые проблемы законодательного регулирования раскрыты автором при рассмотрении роялти как объект налога на добавленную стоимость, как нематериальный актив и как пассивный доход. Автор раскрывает проблемы принудительности льготирования в налоговом праве при налогообложении роялти. В итоге приходит к выводу о необходимости гармонизации налогового законодательства Украины и поиску путей реализации стимулирующей функции налога.

Ключевые слова: роялти, объект интеллектуальной собственности, налог на доходы, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, пассивный доход, нематериальный актив, льгота.

Постановка проблемы. Вопрос налогообложения операций с использованием прав интеллектуальной собственности, в частности роялти, приобретает актуальность в связи с распространением использования последних при осуществлении хозяйственной деятельности. Сегодня технически невозможно осуществлять хозяйственную деятельность, вести бухгалтерский и финансовый учет при отсутствии программ и технологий, которые охраняются правом интеллектуальной собственности. Актуальной такая тема становится и в связи с принятием ряда изменений в Налоговый кодекс Украины о предоставлении льгот относительно налогообложения операций с роялти. На практике при использовании подобных льгот у налогоплательщиков появляется много дискуссионных вопросов, что дает право утверждать об обратном действии льгот, не в интересах налогоплательщиков, и об отсутствии стимулирования как функции налогов.

Проблемы налогообложения роялти на сегодняшний день в Украине не достаточно исследованы. Некоторые ученые ставят под сомнение вообще легальность существования и защиты

прав интеллектуальной собственности. Отдельных вопросов налогообложения операций с интеллектуальной собственностью касались в своих трудах Л. Воронова, Н. Пришва, Н. Кучерявенко, О. Орлюк, П. Пацуркивский, Р. Гаврилюк, Р. Шишка, Д. Бойко и другие ученые. **Целью статьи** является определение правового понятия роялти как объекта налогообложения, анализ действующего законодательства на предмет наличия коллизионных вопросов при налогообложении роялти, внесения предложений и усовершенствования законодательства.

Изложение основного материала исследования. Роялти в большинстве энциклопедий определяют как вид лицензионного вознаграждения. Так, роялти рассматривают как одну из форм выплат по лицензионному договору, наравне с паушальными или комбинированными платежами. В отличие от последних, роялти определяют как вознаграждение лицензиару в виде фиксированных сумм или ставок от стоимости реализованной продукции, изготовленной по лицензии, которые платятся периодически. [1, с. 32]. Исходя из вышеуказанного, можно сделать вывод, что основным отличительным

признаком роялти, в отличие от других платежей за передачу прав на объекты интеллектуальной собственности, есть их периодический характер.

Заметим, что экономическое и гражданско-правовое определение роялти отличается от того понимания, которое предоставляется ему нормами налогового права. Поэтому очень удачно, на наш взгляд, охарактеризовал такое положение вещей Д. Бойко, что законодательное определение роялти в налоговом праве Украины является алогичным и не учитывает особенности гражданско-правового режима обращения объектов интеллектуальной собственности, а также соответствующую договорную практику в этой сфере. А интерпретировать алогичные суждения можно бесконечно без любого логического результата, относительно такого суждения здоровая интерпретация в принципе не может быть найдена. [2] Однако исследование существенных недостатков определения роялти не является целью статьи. Целью автора является исследование роялти как объекта налогообложения.

Роялти, в соответствии с Налоговым кодексом Украины подпунктом 14.1.225, – это любой платеж, получен-



ный как вознаграждение за пользование или предоставление права на пользование любым авторским и смежными правами на произведение литературы, искусства или науки, включая компьютерные программы, другие записи на носителях информации, видео- или аудиокассеты, кинематографические фильмы или пленки для радио- или телевизионного вещания, любым патентом, зарегистрированным знаком на товары и услуги или торговой маркой, дизайном, секретным чертежом, моделью, формулой, процессом, правом на информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (ноу-хау). [3]

Не считаются роялти платежи за получение объектов собственности, определенных в части первой настоящего пункта, во владение или распоряжение или собственностью лица, или если условия пользования такими объектами собственности предоставляют право пользователю продать или произвести отчуждение другим способом такого объекта собственности, или обнародовать (разгласить) секретные чертежи, модели, формулы, процессы, права на информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (ноу-хау), за исключением случаев, когда такое обнародование (разглашение) является обязательным согласно законодательству Украины.

Такой платеж (доход) имеет много особенностей с точки зрения налогообложения. Во-первых, для целей налогообложения роялти является пассивным доходом. В связи с этим, при налогообложении роялти возникают особенности включения такого дохода в состав облагаемого налогом. Особое значение при этом приобретает определение правового статуса владельца такого права интеллектуальной собственности, как плательщика налога. Итак, если таким плательщиком выступает физическое лицо-резидент без специального статуса, то такой доход облагается налогом при его выплате налоговым агентом. При этом используются правила налогообложения дивидендов. Если получателем роялти является физическое лицо-нерезидент, то такое лицо является плательщиком налога на доходы физических лиц с источников их происхождения в Украине. При этом налоговым агентом является

юридическое или физическое лицо, которое насчитывает и выплачивает ему доход в виде роялти.

Если между Украиной и страной нерезидента заключен международный договор об устранении двойного налогообложения относительно полного либо частичного освобождения от налогообложения доходов нерезидентов с источником их происхождения из Украины, то, в соответствии с определением Налоговым кодексом Украины налогового законодательства, в случае наличия ратифицированного международного договора применяются правила последнего. Таким образом, в соответствии с пунктом 2 статьи 103 Налогового кодекса Украины, лицо (налоговый агент) имеет право применять освобождение от налогообложения или уменьшенную ставку, предусмотренную соответствующим международным договором Украины во время выплаты доходу нерезиденту, если такой нерезидент является бенефициарным (фактическим) получателем (владельцем) дохода и является резидентом страны, которой заключен международный договор с Украиной.

Иной механизм налогообложения используется, если получателем роялти является физическое лицо-предприниматель, который избрал общую систему налогообложения. В таком случае следует руководствоваться статьей 177 Налогового кодекса Украины относительно налогообложения налогом на прибыль. Объектом налогообложения налогом на прибыль является чистый облагаемый налогом доход, который определяется как разница между общим облагаемым налогом доходом (выручка в денежной и не денежной формах) и документально подтвержденными расходами, связанными с хозяйственной деятельностью такого физического лица-предпринимателя. Таким образом, лицо, которое насчитывает (выплачивает) такой доход, не удерживает налог на доходы у источника выплаты, если такому лицу предоставлена копия документа, который подтверждает государственную регистрацию его как субъекта предпринимательской деятельности.

Если получателем роялти является физическое лицо-предприниматель, который избрал упрощенную систему налогообложения и является платель-

щиком единого налога, такие доходы облагаются налогом по особенной системе. Законодатель выделяет для таких плательщиков особый состав дохода, которым является доход, полученный в течение налогового (отчетного) периода в денежной форме (наличной и/ или безналичной); материальной или нематериальной формах. При этом в доход не включаются полученные таким физическим лицом пассивные доходы в виде процентов, дивидендов, роялти, страховые выплаты и возмещения, а также доходы, полученные от продажи движимого и недвижимого имущества, которое принадлежит на праве собственности физическому лицу и используется в ее хозяйственной деятельности.

Следовательно, роялти не включаются в сумму доходов, которые являются объектом налогообложения единым налогом. Именно поэтому целесообразно в таком случае заключить договор о распоряжении имущественными правами интеллектуальной собственности с физическим лицом и облагать роялти налогом на доходы физических лиц на общих основаниях, используя институт налогового агента.

Следующей особенностью роялти является то, что законодатель определяет их как нематериальные активы. В первую очередь нужно заметить, что с принятием Налогового Кодекса Украины состоялось существенные изменения в налогообложении нематериальных активов. В настоящее время они облагаются налогом в общем порядке, который имеет как позитивные, так и негативные последствия. К последним относится ликвидация льготного режима налогообложения и стимулов к созданию ее объектов и внедрению их на практике.

В налоговом учете любые операции с нематериальными активами рассматриваются из позиции товара и прибыли. В отличие от предыдущего подхода при налогообложении нематериальных активов объектом налогообложения является не сам актив, а полученная прибыль, которая определяется путем уменьшения суммы валового дохода отчетного периода на сумму валовых расходов плательщика налога и на сумму амортизационных отчислений. Для исчисления объекта налогообложения плательщик налога на прибыль исполь-



зует данные бухгалтерского учета относительно доходов и расходов. Таким образом, доход от реализации товаров определяется датой перехода покупателю права собственности на такой товар. Доход от предоставления услуг и выполнения работ определяется датой составления акта или другого документа, оформленного в соответствии с требованиями действующего законодательства, который подтверждает выполнение работ или предоставление услуг. При определении расходов не учитываются предыдущие (авансовые) платежи.

Рассмотрим налоговые последствия таких нововведений для юридического лица, которое выплачивает роялти. Следовательно, выплата роялти может быть отображена в налоговой отчетности по налогу на прибыль предприятий. В соответствии с чем, роялти может быть признано расходами или объектом амортизации. Согласно подпункту 140.1.2 Налогового кодекса Украины, при определении объекта налогообложения учитываются расходы двойного назначения, в частности расходы (кроме тех, которые подлежат амортизации), связанные с научно-техническим обеспечением хозяйственной деятельности, на изобретательство и рационализацию хозяйственных процессов, проведение опытно-экспериментальных и конструкторских работ, изготовление и исследование моделей и образцов, связанных с основной деятельностью плательщика налога, затраты на начисление роялти и приобретение нематериальных активов (кроме тех, которые подлежат амортизации) для их использования в хозяйственной деятельности плательщика налога.

Следовательно, при выплате роялти физическим лицам-резидентам и физическим лицам-предпринимателям, юридическое лицо имеет право беспрепятственно отнести к налоговым расходам такие платежи в том случае, если они непосредственно связаны с основной деятельностью юридического лица. При выплате роялти физическому лицу-нерезиденту следует руководствоваться ограничениями, которые установлены подпунктом 140.1.2 Налогового кодекса Украины. Вопросы выплаты роялти нерезидентам часто используются национальными субъектами хозяйствования с целью оптимизации налогообложения,

поэтому такие операции и платежи находятся в зоне повышенного внимания контролирующих органов. Поскольку выплаты роялти достигают значительных сумм, то для субъектов хозяйствования цена ошибки в вопросах отнесения или не отнесения соответствующих выплат к роялти становится достаточно высокой [5].

Следующим важным вопросом является предоставление с 1 января 2013 года по 1 января 2023 года льготного режима налогообложения налогом на добавленную стоимость операций по поставке программной продукции. К последней следует отнести результаты компьютерного программирования в виде операционной системы, системной, прикладной, развлекательной и/или учебной компьютерной программы (их компонентов), а также в виде интернет-сайтов и/или онлайн-новых сервисов; а также криптографические средства защиты информации [6].

При этом выплата роялти в денежной форме не является объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость, тогда как передача не только в пользование, но и в собственность компьютерной программы и криптографического средства защиты информации также не является объектом налогообложения. Думается, такая норма принята для стимулирования национальных производителей компьютерного продукта, однако на практике вызывает ряд проблем применения. А именно, речь идет о невозможности применения института налогового кредита по налогу на добавленную стоимость, если такой субъект изготавливает и поставляет компьютерную продукцию. Поэтому такой контрагент с точки зрения налогообложения является «неудобным» и экономически невыгодным. В таком случае существует дискриминация плательщиков по отраслевому признаку.

В соответствии с подпунктом 30.1 Налогового кодекса Украины, налоговая льгота – это предусмотренные налоговым и таможенным законодательством освобождения налогоплательщика от обязанности относительно начисления и уплаты налога и сбора в меньшем размере при наличии оснований, которые указаны в законодательстве. При этом плательщик имеет право отказаться от использования налоговой

льготы или остановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если другое не предусмотрено Налоговым кодексом Украины. Под «другим» следует понимать следующее: если льгота предоставляется непосредственно налогоплательщику, то отказ от льгот возможен. А если льгота предоставляется отдельным операциям, то нет. Таким образом, если освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость распространяется на операции, то отказ от использования льготы невозможен.

Иной позиции придерживается Д. Ивануса, ссылаясь на неопределенность по этому вопросу именно органов налогового контроля. Он утверждает, что «на данный момент можно констатировать наличие конфликта интересов и, таким образом, возможности применения налогоплательщиками для защиты своей налоговой позиции принципа презумпции правомерности 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 вторых» [7].

Выводы. Таким образом, мотивацией для предоставления подобной льготы было поощрение национальных производителей программной продукции и уменьшение стоимости их услуг, а на практике создало для таких производителей и их заказчиков ряд дискриминационных проблем и нарушило один из принципов налогообложения – нейтральность.

Список использованной литературы:

1. Гохшманд А. 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. Бойко Д. Категорія «роялті» в податковому праві: до проблеми визначення / Д. Бойко // Актуальні питання інноваційного розвитку : Науково-



практичний журнал. – 2012. – № 2. – С. 53–57.

3. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – С. 9. – Ст. 3248.

4. Шишка Р. Оподаткування операцій з нематеріальними активами / Р. Шишка // Збірник наукових праць Науково-дослідницького інституту фінансового права : за 2012 р. / Державна 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 / Н. Литовченко, О. Марінець // Вісник Міністерства доходів та зборів України. – 2013. – № 35. – С. 32–38.

6. Про затвердження переліків послуг у галузі криптографічного захисту інформації : Постанова Кабінету Міністрів України 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 / Д. Ивануса // Юридическая практика : газета украинских юристов. – 2013. – № 12 (19 марта). – С. 18.

СОЦИАЛЬНОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ КАК ВИД СОЦИАЛЬНОЙ ЗАЩИТЫ СЕМЕЙ С ДЕТЬМИ

Екатерина БОРИЧЕНКО,

аспирант кафедры трудового права и права социального обеспечения
Национального университета «Одесская юридическая академия»

Summary

Article deals with analyze of social service as a type of families with children social security, which significance increases very much in modern socio-economic conditions. Definition of social service of families with children is given in the article. Author educes that social services are the only form of families with children social service. Necessity of classification of social services of families with children is accented. Author draw the conclusion that main criterion for classification of social services of families with children is social risk along with subjects, appropriation place, serviceability.

Key words: family with children, social protection, social risk, social service, social services.

Аннотация

В статье анализируется социальное обслуживание как вид социальной защиты семей с детьми, значение которого в современных социально-экономических условиях значительно возрастает. Дается определение понятия социального обслуживания семей с детьми, сделан вывод о том, что единственной формой его осуществления являются социальные услуги. Осуществляется классификация социальных услуг семьям с детьми с целью их систематизации. Сделан вывод о том, что, наряду с субъектами, местом предоставления, а также платностью, основным критерием для классификации социальных услуг является социальный риск как основание для их предоставления.

Ключевые слова: семья с детьми, социальная защита, социальный риск, социальное обслуживание, социальные услуги.

Постановка проблемы. Социальная защита семей с детьми является одним из приоритетных направлений реализации государством своей социальной функции, которая осуществляется, в том числе, путем социального обслуживания данной категории населения, что представляет собой, в соответствии со ст. 1 Закона Украины «О социальных услугах», систему социально значимых мероприятий по предоставлению социальными службами содействия, поддержки и услуг отдельным категориям населения для преодоления или смягчения их жизненных трудностей, поддержания социального статуса и полноценной жизнедеятельности [1].

В то же время части первой ст. 5 Закона Украины «О социальных услугах» социальное обслуживание определяется наряду с материальной помощью как форма осуществления социальных услуг, что свидетельствует об отсутствии в законодательстве согласованности терминологии в этой сфере. Указанное касается также теоретических разработок, так как среди ученых до сих пор отсутствует единая точка зрения в отношении форм осуществления социального обслуживания.

Что касается социального обслуживания семей с детьми, то следует сказать о многообразии социальных услуг, на получение которых имеет право данный субъект права социального обеспечения, что связано с достаточно большим количеством социальных рисков, которые могут претерпевать семьи, на воспитании которых находятся несовершеннолетние дети, в процессе их жизнедеятельности. Ситуация осложнена также отсутствием комплексного нормативно-правового акта, который урегулировал бы порядок предоставления таких услуг, устанавливая их стандарты.

В связи с этим целью статьи является определение форм осуществления социального обслуживания семей с детьми, систематизация социальных услуг, на которые имеет право данная категория населения, а также внесение предложений по усовершенствованию законодательства Украины в этой сфере.

Степень научной разработки. Вопросы нормативно-правового регулирования социального обслуживания были объектом теоретических исследований таких ученых, как Н.Б. Болотина, В.Я. Бурак, М.Л. Захаров,