

КАТЕГОРІЯ «РОЯЛТІ» В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ: ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ

Д. В. Бойко,

канд. юрид. наук, наук. співробітник НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України

Стаття присвячена законодавчому визначенню категорії роялті в податковому праві та його узгодженню з правом інтелектуальної власності. У статті вказано недоліки наявного визначення, запропоновано нову його редакцію.

Ключові слова: роялті, податкове право, інтелектуальна власність.

Укладання та зміст договорів, що опосередковують обіг об'єктів інтелектуальної власності, регламентуються нормами цивільного права, яке має власний категоріальний апарат та метод правового регулювання. При цьому оподаткування операції за такими договорами здійснюється на підставі норм податкового законодавства, яке часто має зовсім інший категоріальний апарат і метод правового регулювання. І як буде показано далі, ці розбіжності призводять до неузгодженості законодавчого регулювання укладання договорів щодо об'єктів інтелектуальної власності та оподаткування операцій за цими договорами.

Податкове законодавство України використовує певні категорії права інтелектуальної власності для цілей визначення об'єкта та режиму оподаткування операцій, пов'язаних з інтелектуальною власністю. При цьому податкове законодавство часто розкриває зміст таких категорій інакше, аніж цей зміст розуміється в цивільному праві та праві інтелектуальної власності.

Такий стан речей призводить до того, що сторони при укладанні договорів, пов'язаних з об'єктами інтелектуальної власності, зіштовхуються з дилемою вибору між податковим законодавством і законодавством у галузі інтелектуальної власності. І внаслідок цілком зрозумілих можливих негативних наслідків сторони такого договору вимушені керуватися саме податковим законодавством, що, на нашу думку, є неправильним.

Одним із прикладів суттєво неузгоджених категорій цивільного і податкового права є категорія роялті.

Тема законодавчого визначення роялті в податковому законодавстві є актуальною вже не перший рік. Це зумовлено тим, що визначення роялті містилося ще в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1]. Одразу після появи цієї норми тема привернула до себе увагу з огляду на те, що визначення «роялті» було складно зрозуміти з точки зору формальної логіки, що давало можливість податковим органам досить широко її тлумачити.

А тому із цього приводу вийшло досить багато публікацій, присвячених в основному спробі зрозуміти те, що хотів сказати законодавець [2, 3]. Також не можна не згадати роз'яснення Державної податкової адміністрації з цих питань [4, 5], які, очевидно, були покликані внести ясність, але, на нашу думку, все тільки заплутали.

Такий стан речей був зумовлений тією простою обставиною, що законодавче визначення роялті в податковому праві України є алогічним (як буде показано далі) і не враховує особливості цивільно-правового режиму обігу об'єктів інтелектуальної власності, а також відповідну договірну практику в цій сфері. А інтерпретувати алогічні судження можна безкінечно без будь-якого логічного результату, щодо такого судження здорова інтерпретація в принципі не може бути здобута.

А тому цілями цієї статті є, по-перше, визначити недоліки наявного визначення роялті з точки зору права інтелектуальної власності, а по-друге, запропонувати нове визначення роялті в податковому праві, яке б ураховувало зазначені вище особливості.

Чинне законодавство України містить такі визначення категорії роялті:

«роялті – ліцензійний платіж у вигляді сум, які сплачуються періодично, залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із використанням об'єкта права інтелектуальної власності» [6];

«роялті – ліцензійний платіж у вигляді сум, які сплачуються періодично, залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із використанням об'єкта права інтелектуальної власності» [7];

«роялті – платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктом права інтелектуальної власності» [8].

У теорії права інтелектуальної власності під роялті звичайно розуміються «періодичні відрахування ліцензіата на користь ліцензіара, що здійснюються протягом всього строку дії ліцензії і встановлюються у формі певних відрахувань або від вартості виробленої за ліцензією продукції, або від продажної ціни цієї продукції» [9, с. 249].

У практиці інноваційного процесу можна виділити такий підхід до визначення цієї категорії: «роялті – фіксовані процентні ставки, що виплачуються ліцензіатом через узгоджені з ліцензіаром інтервали часу (наприклад, щорічно), починаючи з року використання предмета ліцензії або його виробничого освоєння» [10, с. 154].

Норми податкового законодавства України містять зовсім інше визначення роялті.

Так, відповідно до частини 1 підпункту 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, «Роялті – 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 торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)» [11].

Наші зауваження до наведеної норми стосуються переважно юридичної техніки.

По-перше, перерахування окремих видів об'єктів авторського права та суміжних прав (літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, передачі (програми) організацій мовлення) можна було б замінити просто вказівкою на об'єкт авторського права або суміжних прав.

По-друге, у вказаній нормі перераховані деякі об'єкти, які, якщо розібратися, не є об'єктами інтелектуальної власності. Так, власне, записи на носіях інформації самі по собі не є об'єктами інтелектуальної власності. Відео- та аудіокасети, плівки для радіо- чи телевізійного мовлення взагалі є об'єктами речового права власності, а не об'єктом інтелектуальної власності. А відповідно до частини 1 статті 419 Цивільного кодексу України, «Право інтелектуальної власності та право власності на річ не залежать одне від одного» [12]. Патент є охоронним документом, а не об'єктом інтелектуальної власності. Дизайн – це те, що потенційно може бути зареєстроване як промисловий зразок, а не сам промисловий зразок як об'єкт інтелектуальної власності, що безпосередньо впливає зі статті 5 Закону України «Про охорону прав на промислові зразки» [12]. Так само секретні креслення, моделі, формули, процеси – не є об'єктами інтелектуальної власності, а просто потенційно можуть бути зареєстровані й охоронятися в режимі таких об'єктів інтелектуальної власності як винахід або корисна модель, про що свідчить аналіз статті 6 Закону України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» [14].

Таким чином, у першій частині підпункту 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України законодавець перерахував принципово різні об'єкти,

деякі з них узагалі не є об'єктами інтелектуальної власності. І виходячи з цього, за використання вказаних об'єктів, зрозуміло, роялті взагалі не сплачується.

Щодо частини другої вказаного вище підпункту 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, все набагато складніше.

Згідно із вказаною нормою, «Не вважаються роялті платежі за отримання об'єктів власності, визначених в абзаці першому цього пункту, у володіння або розпорядження чи власність особи або, якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або здійснити відчуження в інший спосіб такого об'єкта власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України».

Зауваження щодо цієї норми є вже суттєвими.

По-перше, володіння, розпорядження чи власність – це категорії (додамо – ще й не одного роду) речового права власності, і ці категорії не застосовуються до обігу об'єктів інтелектуальної власності.

По-друге, об'єкти інтелектуальної власності не продаються, вони не можуть бути предметом договору купівлі-продажу. Обіг зазначених об'єктів опосередковується зовсім іншими договорами (договором уступки прав, ліцензійним договором тощо). Адже недарма законодавець відокремив у Главі 75 Цивільного кодексу України групу договорів, які опосередковують розпорядження майновими правами інтелектуальної власності.

По-третє, законодавець знову ж таки змішує категорії «об'єкт власності» і «об'єкт інтелектуальної власності». Незважаючи на певну схожість, це зовсім різні категорії, вони навіть не співвідносяться між собою як загальне та окреме, що досить явно впливає з аналізу Розділу III «Об'єкти цивільних прав» Цивільного кодексу України. Крім того, частинами 2–3 статті 419 Цивільного кодексу України прямо визначено, що «перехід права на об'єкт права інтелектуальної власності не означає переходу права власності на річ», а «перехід права власності на річ не означає переходу права на об'єкт права інтелектуальної власності».

По-четверте, зовсім незрозуміла логіка законодавця щодо розголошення певної інформації. Якщо мова йде про комерційну таємницю як об'єкт інтелектуальної власності, то, згідно зі статтею 505 Цивільного кодексу України, її суттєвою характеристикою як об'єкта інтелектуальної власності є те, що ця інформація не є відомою і легкодоступною для фахівців у відповідній галузі. Тобто, якщо інформація перестає бути таємною, вона вже не може вважатися таким об'єктом інтелектуальної власності як «комерційна таємниця», а отже – немає підстав сплачувати за її використання роялті. Поширення загальновідомої інформації може відбуватися на іншій договірній підставі, наприклад, у рамках підрядних відносин [15, с. 225], які також не передбачають виплату роялті.

Підсумовуючи зазначене вище, слід зробити висновок про те, що наявне в Податковому кодексі України визначення категорії «роялті» має суттєві недоліки і не враховує особливостей правового режиму об'єктів інтелектуальної власності та їх обігу. На нашу думку, норма підпункту 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України потребує нагальних змін.

Пропонуємо при визначенні в податковому законодавстві категорії «роялті» враховувати насамперед положення цивільного законодавства, яке опосередковує обіг об'єктів інтелектуальної власності, а саме: норми, які визначають правовий режим охорони таких об'єктів, а також норми договірної права, що регулюють договори, пов'язані з такими об'єктами.

Результатом такого підходу, на нашу думку, могла б стати така редакція визначення роялті в податковому праві: «Роялті – платіж будь-якого виду за одержання права на використання об'єкта інтелектуальної власності на підставі ліцензійного договору. Не є роялті платежі за ліцензійним договором, який передбачає можливість

передавати одержані права на використання об'єкта інтелектуальної власності в субліцензію».

Безумовно, запропоноване визначення категорії роялті може бути розвинуто й покращено, але принаймні запропонована редакція сприяла б узгодженню податкового та цивільного законодавства і зробила б певні аспекти оподаткування обігу об'єктів інтелектуальної власності більш визначеними та прозорими для платників податків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про оподаткування прибутку підприємств [Текст] : Закон України від 28.12.1994 р. №334/94-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – № 4 (24.01.95). – Ст. 28.
2. Зимовец В. Роялти на вашу голову [Текст] / Владислав Зимовец, Сергей Зубик // Дебет-Кредит. – 2001. – № 43–45.
3. Яковенко О. Комп'ютерні програми на підприємстві: роялті, основні фонди, нематеріальні активи чи валові витрати? [Текст] / Ольга Яковенко // Юрид. журнал. – 2005. – № 12.
4. Щодо поняття «роялті» [Текст] : Лист Державної податкової адміністрації України від 16.8.2006 р. №15426/7/15-0317 // Вісник податков. служби України. – 2006. – № 32.
5. Щодо оподаткування роялті [Текст] : Лист Державної податкової адміністрації України від 05.09.2005 р. №17622/7/15-1117 // Урядовий кур'єр. – 2005. – № 198 (19.10.2005).
6. Методичні рекомендації з комерціалізації розробок, створених в результаті науково-технічної діяльності [Електронний ресурс], затверджені Наказом Державного комітету України з питань науки, інновацій та інформатизації від 13.09.2010 р. №18 // Режим доступу : URL: www.osvita.te.gov.ua/doc/Method_rec.doc.
7. Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [Текст] : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. №1185 // Офіц. вісн. України. – 2007. – № 75. – Ст. 2792.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [Текст] : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629 // Офіц. вісн. України. – 2011. – № 9. – Ст. 424.
9. Охрана промышленной собственности в Украине [Текст] : монографія / под ред. А. Д. Святоцкого, В. Л. Петрова. – К. : Изд. дом «Ин Юре», 1999. – 428 с.
10. Бовин А. А. Управление инновациями в организации [Текст] / А. А. Бовин, Л. Е. Чередникова, В. А. Якимович. – М. : Омега-Л, 2006. – 415 с.
11. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Текст] // Офіц. вісн. України. – 2010. – № 92 (10.12.2010) (частина 1). – Ст. 3248.
12. Цивільний кодекс України [Текст] : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV // Офіц. вісн. України. – 2003. – № 11 (28.03.2003). – Ст. 461.
13. Про охорону прав на промислові зразки [Текст] : Закон України від 15.12.1993 р. №3688-XII // Відом. Верхов. Ради України. – 1994. – №7 (15.02.94). – Ст. 34.
14. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі [Текст] : Закон України №3687-XII від 15.12.1993 // Відом. Верхов. Ради України. – 1994. – № 7 (15.02.94). – Ст. 32.
15. Дозорцев В. А. Интеллектуальные права: Понятие. Система. Задачи кодификации [Текст] : сб. статей / В. А. Дозорцев // Исслед. центр частного права. – М. : Статут, 2003. – 416 с.

КАТЕГОРИЯ «РОЯЛТИ» В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: К ПРОБЛЕМЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Бойко Д. В.

Статья посвящена законодательному определению категории роялти в налоговом праве и его согласованию с правом интеллектуальной собственности. Указываются недостатки существующего определения и предложена новая его редакция.

Ключевые слова: роялти, налоговое право, интеллектуальная собственность.

THE TERM «ROYALTY» IN TAX LAW: TO THE PROBLEM OF DEFINITION

Boiko D.V.

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 shortcomings of the existing definition are specified and proposed a new edition of it.

Keywords: royalty, tax law, intellectual property.