



СТАН І ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЮ ВЛАСНІСТЮ

Олександр Бутнік-Сіверський,
*головний науковий співробітник економіко-правового
відділу НДІ інтелектуальної власності НАПрН
України, доктор економічних наук, професор, академік
АТН України та академік УАН*

У статті узагальнено з наукових позицій стан та економічну природу змін в оподаткуванні операцій в інноваційно-інтелектуальній економіці з об'єктами права інтелектуальної власності з урахуванням відповідних процесів у Європейському Союзі. Детально розглянуто склад ОПІВ, що входять до нематеріальних активів, та їх класифікація. Акцентовано увагу на здійсненні операцій з ОПІВ, пов'язуючи це з упровадженням відповідної державної податкової політики через Податковий кодекс України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Системно розглянуто динаміку змін у системі податків України за напрямом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства на різниці відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Розглянуто оподаткування податком на додану вартість операції з ОПІВ за ліцензійною угодою при виплаті роялті як подвійне оподаткування. Приділено увагу зміні бази оподаткування з урахуванням різних обмежень щодо складу та обсягу витрат, які визначаються у системі бухгалтерського обліку з розкриттям узагальнення підходів різних країн до оподаткування прибутку корпорацій. Проаналізовано виражені в абсолютних одиницях ставки оподаткування за окремими податками, які характеризуються більшою нестабільністю, досліджено зростання гривневих еквівалентів у твердих валютах ставок податків через девальвацію гривні, що призводить до номінального збільшення надходжень до державного бюджету. Акцентовано увагу на тому, що не в повному обсязі враховано особливості податкових регуляторів створення, придбання та використання ОПІВ і здійснення трансферу технологій, що потребує гармонізації фінансового, податкового та бухгалтерського законодавства в Україні із застосування загальних підходів ЄС до оподаткування прибутку шляхом внесення змін до нормативних актів стосовно їх реалізації.

Ключові слова: об'єкти права інтелектуальної власності, податкова політика, база оподаткування, бухгалтерський облік, комерціалізація інтелектуальної власності

Постановка проблеми. Оподаткування операцій з об'єктами права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (далі — ОПІВ) усе ще залишається актуальною проблемою,

що потребує постійного дослідження і вдосконалення. Від того, наскільки правильно побудована система оподаткування, зокрема операцій з ОПІВ, залежить ефективне функціонування ін-



новаційно-інтелектуальної економіки країни, що є важливим у реальній національній економіці на сучасному етапі її розвитку.

Система податків в Україні перебуває під впливом істотного втрачання національною грошовою одиницею своєї позиції щодо зростання гривневих еквівалентів встановлених у твердих валютах ставок податків; застосування європейських загальних підходів до оподаткування прибутку корпорацій з урахуванням уніфікації норм формування бази оподаткування прибутку; створення умови для упередження «агресивного податкового планування» і підвищення ефективності фінансового контролю; широкого застосування при визначенні податкової бази різних обмежень щодо складу та обсягу витрат, які визначаються у системі бухгалтерського обліку.

Помітно зросла роль міжнародної координації податкової політики з позиції діяльності транснаціональних корпорацій (ТНК) в Україні з іноземним капіталом, які ускладнили управління і забезпечення ефективності та справедливості систем оподаткування, нормативно-правового забезпечення інформації про розподіл доходу (прибутку) за результатами інноваційно-інтелектуальної діяльності, про уникнення так званого подвійного оподаткування, координації цільових дій з детінізації реальної економіки, зокрема в інтелектуальній економіці. Тому загострюється проблема наукового розуміння необхідності міжнародного зближення в податковій сфері щодо впровадження спільно розроблених стандартів діяльності, поступової уніфікації податкових інструментів тощо.

Практика та динаміка податкових надходжень в Україні свідчить про нестабільність абсолютних ставок оподаткування, необхідність їх перегляду або потребу в забезпеченні збалансованості бюджетних надходжень.

Аналіз досліджень і публікацій, присвячених проблемі. На фоні за-

гального національного оподаткування, «невідпрацьованими» або «з додатковими поясненнями» з позиції оподаткування залишаються надходження ОПІВ до статутного капіталу; придбання ОПІВ за рахунок коштів підприємства; створення ОПІВ на підприємстві власними силами; операції з придбання нематеріальних активів на умовах провадження спільної діяльності на території України; операції надходження ОПІВ на умовах внесення їх засновниками як інвестиції; вибуття ОПІВ з балансу підприємства в результаті продажу, безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу іншого підприємства, ліквідації суб'єкта господарювання; виплата винагороди (роялті) згідно з ліцензійним договором щодо використання ОПІВ у господарській діяльності третіх осіб тощо. Зазначене потребує поглибленого дослідження з метою вдосконалення податкового регулювання операцій з ОПІВ в Україні.

Наукові дослідження змін у системі оподаткування знаходять відтворення в працях таких науковців як О. С. Білоусова, Ю. Г. Дем'янчук, І. Ю. Думанський В. Е. Іванюк, І. О. Луніна, І. О. Лютий, В. В. Ходзицька, С. В. Юшко та інших.

Змістовного наповнення потребують наукові дослідження в напрямі модернізації податкової системи України на здійснення операцій з ОПІВ з урахуванням відповідного досвіду ЄС.

Метою статті є узагальнення стану та дослідження економічної природи змін при оподаткуванні операцій у реальній інноваційно-інтелектуальній економіці з об'єктами права інтелектуальної власності, з урахуванням відповідних процесів у ЄС, та проектування проблем розвитку оподаткування операцій з інтелектуальною власністю на шляху просування до неоекономіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оподаткування операцій з об'єктами права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, регулюється Податковим кодексом Украї-



ни (далі — ПКУ) [1], який відтворює державну податкову політику щодо загальності оподаткування, рівності всіх платників перед законом, фіскальної достатності, соціальної справедливості, економічності, стабільності тощо.

Слід зазначити, як об'єкти права інтелектуальної власності визначені в п. VIII ст. 2 Конвенції про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності, яка підписана у Стокгольмі 14 серпня 1967 року та змінена 2 жовтня 1979 року [2]. На сьогодні в ст. 420 Цивільного кодексу України (далі — ЦКУ) [3] наведено їх повний перелік, однак у зв'язку з розвитком творчості та технічним прогресом виникають нові об'єкти майнових прав інтелектуальної власності, а тому цей перелік не можна вважати вичерпним. Варто також вказати, що такі об'єкти як комерційні найменування, торговельні марки, географічні зазначення лише прирівнюються до результатів інтелектуальної, творчої діяльності. До об'єктів права інтелектуальної власності віднесено твори науки, літератури та мистецтва, відкриття, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, раціоналізаторські пропозиції, знаки для товарів і послуг, результати науково-дослідницьких робіт та інші результати інтелектуальної праці. До них можуть бути віднесені також наукові теорії, математичні методи, плани, правила, комп'ютерні програми, художні твори тощо. Право інтелектуальної власності є непорушним. Законодавець чітко визначив, що право інтелектуальної власності — це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений ЦКУ та іншим законом. Вони становлять особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові права інтелектуальної власності (ст. 418 ЦКУ).

На сьогодні прийнято всі ОПІВ поділяти на три основні групи: 1) об'єкти авторського права і суміжних прав; 2)

об'єкти права промислової власності; 3) засоби індивідуалізації.

Відповідно до п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [4] бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими більш детальними групами: 1) права користування природними ресурсами; 2) права користування майном; 3) права на комерційні позначення; 4) права на об'єкти промислової власності; 5) авторське право та суміжні з ним права; 6) інші нематеріальні активи.

У бухгалтерському обліку ОПІВ входять до нематеріальних активів. Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Ідентифікованими вважаються придбані активи, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 (НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] (п. 1 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [6]). У поширеній формі ідентифікованими нематеріальними активами називають такі нематеріальні активи, що можуть бути придбані чи продані окремо від інших активів підприємства, що має суттєве значення для оподаткування операцій з ОПІВ. До ідентифікованих нематеріальних активів належать патенти, торгові марки, авторські права тощо. До неідентифікованих нематеріальних активів належить гудвіл, і саме тому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливою обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Саме ОПІВ приймається на баланс як актив підприємства, який комерціалізується з метою отримання вигоди з отриманням фінансового результату. ОПІВ може використовуватись як на самому суб'єкті господарювання, так і за



його межами на ринку майнових прав інтелектуальної власності, що впливає на операції з оподаткування отриманих фінансових результатів. З економіко-фінансової точки зору ОПІВ в умовах господарської діяльності (комерціалізації) набуває головної ознаки — це спроможність за їх рахунок отримати дохід (прибуток), приносити відповідний ефект при їх використанні. Проблема комерціалізації майнових прав інтелектуальної власності розглядається в правовій площині, чому повинні передувати економіко-фінансові розрахунки, з якими пов'язане визначення вартості переданих (реалізованих) прав, визначення економічних наслідків. При цьому слід чітко відрізнити вартість інтелектуальної власності від вартості прав на її придбання або продаж.

При здійсненні операцій з ОПІВ упроваджується відповідна податкова політика через ПКУ, який регулює відносини у сфері справляння податків і зборів, зокрема кодекс визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, і порядок їх адміністрування. Залежно від способу отримання ОПІВ та їх комерціалізації справляються для резидентів і нерезидентів відповідні податки, до яких віднесено: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість (ПДВ) тощо. Наприклад, при комерціалізації (продажу) ОПІВ продавець-підприємство сплачує податок на отриманий прибуток із джерелом походження з України, який визначається на сьогодні після внесення змін до ПКУ, шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) або міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ (підпункт 134.1.1 пункту 134.1 статті 134), у роз-

мірі 18 % (п. 136.1 статті 136 ПКУ), а покупець сплачує ставку ПДВ, встановлену до бази оподаткування в розмірі 20 % (п. 193.1 ст.193 ПКУ). При здійсненні операцій з ОПІВ за ліцензійною угодою *ліцензіар* за отримане роялті як його винагорода за використання або за надання права на використання ОПІВ (пп.14.1.225 п. 14.1 ст.14 ПКУ) сплачує податок на отриманий прибуток із джерелом походження з України, який також визначається на сьогодні після внесення змін у ПКУ, шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ (підпункт 134.1.1 пункту 134.1 статті 134), в розмірі 18 % (п. 136.1 статті 136; пп. 170.3.1п. 170.3 ст.170, ПКУ) та не сплачує ПДВ (пп. 196.1.1.п.196.1 ст. 196 ПКУ), а *ліцензіат* не відносить нараховану суму роялті на витрати, як це передбачалося до прийняття ПКУ, а сплачує її за рахунок чистого прибутку, що передбачає наявність подвійного оподаткування. Подвійне оподаткування, як справедливо звертає увагу В. В. Ходзицька [7], стримує економічну діяльність, спричиняє зростання цін на товари й послуги, збільшує податкове навантаження на юридичних і фізичних осіб, а також порушує принцип податкової справедливості [7, 81]. Науковець рекомендує законодавчо закріпити в ст. 14 ПКУ таке визначення поняття «подвійне оподаткування»: неодноразове обкладання об'єкта оподаткування або конкретного платника тим самим податком (чи подібним) за певний податковий період, яке виникає внаслідок неузгодженості правового регулювання діяльності держави у сфері оподаткування [7, 93].

При отриманні авторської винагороди як фізична особа-резидент за угодою, яка отримує дохід від податкового агента як з джерела походження в



Україні (пп. 162.1.1.п. 162.1 с. 162; пп.162.1.3. п.162.1 ст.162 ПКУ), сплачує податок за ставкою 18 відсотків до бази оподаткування щодо доходів (п. 167.1. ст. 167 ПКУ).

Зауважимо, що в ПКУ виражені в абсолютних одиницях ставки оподаткування за окремими податками характеризуються більшою нестабільністю: вони переглядаються практично щороку, а інколи й частіше, що є недоліком фіскальної політики для підприємництва та бізнесу, зокрема й для операцій з ОПВ. Підтвердженням динаміки податкових змін є таке.

Як зазначає С. В. Юшко [8], податок на прибуток, адмініструється за оновленими правилами, стягується, зокрема протягом квітня–грудня 2011 р. за основною ставкою 23 % (до цього часу діяла ставка 25 %), а з 2012 р. — 19 %, після 2013 р. — 18 %. Оподаткування доходів фізичних осіб у формі заробітної плати та прирівняних до неї виплат, яке станом на грудень 2010 року здійснювалося за єдиною ставкою 15 %, із січня 2011 року проводиться за двома ставками: 15 % щодо місячних доходів у межах 10 мінімальних заробітних плат станом на 1 січня звітного року та 17 % стосовно суми перевищення такої величини. Із 2016 року така регресія в оподаткуванні скасовується й запроваджується єдина, не залежна від величини доходів платника податків, ставка на рівні 18 % [8, 112–114]. Науковці І. О. Луніна та О. С. Білоусова [9] зауважують, що багато років важливим джерелом державних доходів був податок на прибуток підприємств, який у 2003–2008 роках забезпечував понад 20–25 % податкових доходів бюджету України, натомість останніми роками на нього припадає менше 10 % [9, 47].

ПДВ, за яким і до набрання чинності Податкового кодексу України, і після застосовувалося тільки дві ставки податку — 0 і 20 %, із квітня 2014 року справляється також за ставкою 7 % у частині операцій із постачання лікарських засобів, дозволених для ви-

робництва та застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів. Ще один податок, за яким встановлено адвалорні ставки, — єдиний податок для платників 3-ї групи — з 2015 року справляється за оновленими правилами; первісно затверджені ставки податку на рівні 2 % (у разі сплати ПДВ) і 4 % (за умови включення ПДВ до складу єдиного податку) зросли у 2016 році до рівня 3 та 5 % відповідно [8, 114]. В окремих випадках, як зауважують І. О. Луніна та О. С. Білоусова [9, 114], перегляд ставок обґрунтовується необхідністю запобігання фінансовій катастрофі та створення передумов для економічного зростання в Україні (пояснення причин зростання ставок щодо низки податків із 2014 р.) [10] або потребою в забезпеченні збалансованості бюджетних надходжень (див. пояснення причин зростання ставок стосовно низки податків з 2016 і 2017 рр.) [11; 12].

Зауважимо, за результатами дослідження С. В. Юшко, у період із 2014 року (починаючи з лютого) по 2016 рік національна грошова одиниця істотно втрачає свої позиції, а отже, зростають гривневі еквіваленти встановлених у твердих валютах ставок податків. Так, рівень зростання гривневих еквівалентів встановлених у твердих валютах ставок податків через девальвацію гривні становив 2014/2013 — 1,49 дол. США; 2015/2014 — 1,84 дол. США; 2016/2015 — 1,17 дол. США. Як наслідок відбувається номінальне збільшення надходжень до державного бюджету за податками, ставки яких встановлені в доларах США, а саме: частка в доходах бюджету становила у 2013 р. 2,9 %, у 2014 р. 4,9 %, у 2015 р. 5,4 %, у 2016 р. 6,7 %, у тому числі за рахунок девальвації гривні, відповідно у 2013 р. 0,1 %, у 2014 р. 1,6 %, у 2015 р. 1,9 %, у 2016 р. 1,0 %. Отже, встановлення податкових ставок у твердих валютах в умовах девальвації національної грошової одиниці висту-



пає додатковим елементом захисту доходів бюджету [8, 117–118].

Проблемою залишається зміна бази оподаткування. Так, І. О. Луніна та О. С. Білоусова зауважують, що Податковим кодексом України (шп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134) передбачено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження в Україні та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємств. Однак, із 2015 року істотно зменшено перелік витрат, а також коло платників податку на прибуток, які здійснюють коригування: це підприємства, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн гривень. Обмеження витрат встановлено лише щодо суми облікової амортизації основних засобів або нематеріальних активів; уцінки і витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів; залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів у разі ліквідації або продажу такого об'єкта тощо. Це означає, що для багатьох підприємств податок на прибуток сплачується з бази оподаткування, при визначенні якої можуть ураховуватися всі витрати підприємства (без будь-яких обмежень). При застосуванні методології формування бази оподаткування (із встановленням обмежень щодо вирахування витрат) у 2003–2013 рр. надходження податку на прибуток підприємств становило 3,5–5,3 % ВВП (при 4,7–5,3 % ВВП у 2003–2008 рр.). Перехід на іншу методологію (зняття обмежень щодо вирахування витрат і відповідне звуження податкової бази), а також зниження ставки податку на прибуток у 2014–2015 рр. призвели до скорочення

доходів від податку на прибуток підприємств до 2–2,5 % ВВП у 2015–2017 рр., а також їх частки у загальній сумі податків та обов'язкових платежів сектору загального державного управління (у податкових доходах держави) з 12,3–14,7 % у 2003–2008 роках до 5,7–7,7 % у 2015–2017 роках, попри зменшення у цей період обсягів податкових пільг [9, 54].

Зміни державної податкової політики в Податковому кодексі України відтворюють аналогічні проблеми в Європейському Союзі, який має свої особливості, відмінні від України, тому і не можуть тиражуватися.

Згідно з документами ЄС, як зауважують І. О. Луніна та О. С. Білоусова [9, 51], (зокрема Директивою про створення єдиної консолідованої бази корпоративного податку [13] і пропозиціями Європейського парламенту щодо застосування загальних підходів до оподаткування прибутку корпорацій [14]), в Україні здійснюється уніфікація норм формування бази оподаткування прибутку, створюються умови для упередження «агресивного податкового планування» і підвищення ефективності фінансового контролю [15]. Узагальнення підходів різних країн до оподаткування прибутку корпорацій свідчить про широке застосування при визначенні податкової бази різних обмежень щодо складу та обсягу витрат, які визначаються в системі бухгалтерського обліку. Такі обмеження призначені для формування бази стягнення податку на прибуток, що дає змогу запобігати зловживанням і краще враховувати платоспроможність суб'єктів господарювання [9, 53]. Так, у 2016 році середня ставка податку на прибуток у 188 країн світу зменшилася до 22,5 % порівняно з 30 % у 2003 році. Зниження ставки корпоративного податку (аналога вітчизняного податку на прибуток підприємств) спостерігається в усіх регіонах світу, що зумовлено прагненням країн залучити додаткові інвестиції за рахунок поліпшення конкурентних умов економічної діяльності. У країнах ЄС став-



ки цього податку, встановлені законодавством, знизилися в середньому на 5,3 процентного пункту — із 27,8 % у 2013 р. до 22,5 % у 2016 р., а надходження цього податку зросли в середньому з 2,3 % до 2,5 % ВВП. Ставки податку на прибуток були скорочені у 20 із 28 країн ЄС, а збільшилися вони тільки у Франції (із 35,4 % до 38 %, хоча у 2016 р. зменшилися до 34,4 %), на Кіпрі (із 10 % до 12,5 %) і в Угорщині (із 19,6 % до 20,6 %). Водночас слід звернути увагу на те, що у багатьох країнах зменшення ставок податку на прибуток супроводжувалось або збільшенням його надходжень (Португалія, Словаччина, Латвія, Німеччина, Швеція), або збереженням рівня цих надходжень (Австрія, Велика Британія, Польща), або меншим скороченням надходжень порівняно зі зниженням ставки аналізованого податку (Болгарія, Данія, Італія, Нідерланди, Словенія, Румунія, Чехія) завдяки реалізації заходів з розширення бази оподаткування [9, 50–51]. Більш високі ставки податку на доходи корпорації (у 2016 р. у США — 38,9 % і в Японії — 32,26 %) збереглися в економіках країн, які проводять активну роботу з деофшоризації доходів корпорації та підвищення ефективності їх оподаткування. Як відомо, у США прийнято рішення про зниження з 1 січня 2018 року ставки корпоративного податку до 21 % (Part I «Corporate Provisions», Sec. 13001). У новій редакції Податкового кодексу США та в інших нормативно-правових документах з питань оподаткування встановлено значний перелік обмежень щодо витрат, які зменшують базу оподаткування. У податкових законодавствах Республіки Корея, Китаю, Швеції, Норвегії, Фінляндії, Японії та інших країн також встановлено обмеження стосовно витрат, що забезпечує розширення бази оподаткування прибутку підприємств [9, 52].

В Україні ставка податку на прибуток підприємств теж скоротилася з 25 % у 2003 р. до 18 % у 2014–2016 рр., але на відміну від більшості держав ЄС це супроводжувалося зниженням його бюд-

жетних надходжень із 5 % ВВП до 2 % у 2015 р. і 2,5 % у 2016–2017 роках. Зменшення бюджетних надходжень цього податку (на 50–60 %) істотно випереджає зниження податкової ставки (на 28 %), оскільки таке зниження не супроводжувалося розширенням податкової бази. Для порівняння, до 2015 року в Україні при визначенні бази оподаткування прибутку підприємств, як і в багатьох інших країнах, застосовувався перелік витрат, на які коригувався фінансовий результат усіх платників податку. У 2003–2010 роках Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у редакції від 22 грудня 1997 року) було встановлено обмеження щодо витрат, не пов'язаних із господарською діяльністю (на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку тощо) [9, 53].

З метою підвищення стабільності та прогнозованості податкової системи було передбачено розроблення Міністерством фінансів України Стратегії розвитку податкової системи на середньострокову перспективу. Однак на сьогодні цей документ [16, 32–33], в основу якого на етапі модернізації державної політики оподаткування необхідно було б покласти *принцип прогресивного оподаткування*, не розроблений [16, 46].

Слід зазначити, що ПКУ в ув'язці з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) *не в повному обсязі враховують особливості податкових регуляторів створення, придбання та використання ОПВ і здійснення трансферу технологій*, який передбачає розповсюдження науково-технологічних знань прикладного характеру відносно процесів, методів виробництва та інноваційних продуктів усередині галузі, між галузями та між країнами, і яке включає комерціалізацію наукових розробок, тобто передачу нової технології (інновації) в комерційне використання, а також розповсюдження вже існуючих технологій. Комерціалізація трансферу технологій — найбільш складний об'єкт майнових



прав, який потребує додаткового дослідження з позиції оподаткування. Комерційні форми трансферу технології (ліцензійні угоди, інжиніринг, франчайзинг тощо) являють собою операції з торгівлі науково-технічними знаннями або співробітництво на їхній основі та пов'язані з передачею технологій виготовлення продукції, послуг або вдосконалення процесів їхнього виготовлення.

На сьогодні зроблено лише перші кроки на шляху гармонізації фінансового, податкового та бухгалтерського законодавства в Україні з застосування загальних підходів ЄС до оподаткування прибутку шляхом внесення змін до нормативних актів щодо їх реалізації. Зауважимо, що суттєвого значення набуває, зокрема, ідентифікація визначень понять щодо сприяння комерціалізації ОПІВ і трансферу технологій. Відсутній орієнтир платників податків на отримання винагороди (прибутку) в Україні та за її межами за умови продажу (передачі) прав інтелектуальної власності, здійснення прав трансферу технологій відповідно до законодавства та державного регулювання [17] або видачі дозволу на його використання шляхом укладення ліцензійного договору з урахуванням вимог Цивільного кодексу України та аналогічно відтворених термінів у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та ПСБО 15 «Дохід» [18]. У ПКУ терміни *авторська винагорода, паушальний платіж, інтелектуальні активи, ноу-хау* та інші не використовуються. Розпошені по окремих законодавчих актах терміни або інші положення при їх запровадженні не узгоджуються з податковим і бухгалтерським законодавством. Тому бажано терміни та положення стосовно операцій з ОПІВ у загальному вигляді зосередити в ПКУ з внесенням змін до відповідних НП(С)БО та інших нормативних актів.

Регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів при здійсненні операцій з ОПІВ і трансферу технологій дають змогу здійснити проектування

розвитку оподаткування операцій з інтелектуальною власністю на шляху просування до неоекономіки. У нинішньому розумінні неоекономіка — це якісно новий характер виробництва на основі стратегічного та інноваційного мислення, використання науково-інформаційних технологій, інноваційно-інтелектуальних технологій у вигляді їх роботизації, радикально зміненого економічного механізму господарювання з запровадженням електронного грошового та ресурсного обігу та інше, що відповідно впливає на здійснення трансформації правової системи та модернізацію оподаткування операцій з інтелектуальною власністю.

Висновки. Узагальнюючи наведене можна передбачити такі кроки подолання проблем у напрямі проектування розвитку оподаткування операцій з інтелектуальною власністю, а саме:

- 1) виражені в абсолютних одиницях ставки оподаткування за окремими податками характеризуються більшою нестабільністю, а перегляд ставок обґрунтовується частіше необхідністю запобігання фінансовій катастрофі та створенням передумов для економічного зростання в Україні або потребою в забезпеченні збалансованості бюджетних надходжень, що є пріоритетними, а бізнес-інтереси з комерціалізації ОПІВ і трансферу технологій не беруться до уваги;
- 2) для багатьох підприємств, які провадять інноваційно-інтелектуальну діяльність і спираються на комерціалізацію ОПІВ і трансферу технологій, податок на прибуток сплачується ними з бази оподаткування, визначеної у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних П(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), що по-



- требує удосконалення методології формування бази оподаткування (із встановленням обмежень з вираховування витрат);
- 3) національна грошова одиниця України істотно втрачає свої позиції, а отже, зростають гривневі еквіваленти встановлених у твердих валютах ставок податків, і, як наслідок, відбувається номінальне збільшення надходжень до державного бюджету за податками, і одночасно на цьому втрачають переваги відносини за ліцензійними угодами, оскільки щоразу необхідно переглядати суми виплат роялті в ліцензійних угодах;
 - 4) зменшуються бізнес-інтереси при укладанні ліцензійних договорів, коли ліцензіат не відносить нараховану суму роялті на витрати, як це передбачалося до прийняття змін до ПКУ до 2016 року, а сплачує її за рахунок чистого прибутку, що потребує в ПКУ усунення наявного подвійного оподаткування, яке стримує економічну діяльність, спричиняє зростання цін на товари та послуги, збільшує податкове навантаження на юридичних і фізичних осіб, а також порушує принцип податкової справедливості;
 - 5) ПКУ в ув'язці з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку не в повному обсязі враховують особливості податкових регуляторів створення, придбання та використання ОПІВ і здійснення трансферу технологій, що актуалізує модернізацію державної політики оподаткування за принципом прогресивного оподаткування;
 - 6) суттєвого значення набуває ідентифікація визначень понять щодо сприяння комерціалізації ОПІВ. Розпорошені по окремих законодавчих актах терміни або інші положення при їх упровадженні не узгоджуються з податковим і бухгалтерським законодавством, тому необхідно загальному вигляді зосередити в ПКУ терміни з внесенням змін до відповідних національних П(С)БО та інших нормативних актів. ♦

Список використаних джерел / List of references

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Редакція від 1 червня 2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-172>.
2. Конвенція про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_169.33.
3. Цивільний кодекс України : Закон України № 435-IV 16 січня 2003 року. Редакція від 31 березня 2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-154>.
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18 жовтня 1999 року. Редакція від 1 січня 2015 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
5. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року. Редакція від 23 липня 2019 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.5>.
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 : наказ Міністерства фінансів України №163 від 7 липня 1999 року. Редакція від 9 серпня 2013 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-996>.
7. Ходзицька В. В. Уникнення подвійного оподаткування доходів: світові тенденції. *Фінанси України*. № 4. 2019. С. 79–96.



8. Юшко С. В. Використання податкової ставки як інструмент забезпечення зростання доходів бюджету в Україні. *Фінанси України*. № 2. 2018. С. 109–128.
 9. Луніна І. О., Білоусова О. С. Реформування податку на прибуток підприємств у контексті забезпечення стійкості державних фінансів. *Економіка України*. № 7. 2018. С. 46–58.
 10. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон України від 27 березня 2014 року № 1166-VII. Редакція від 19 грудня 2018 року.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.
 11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/para153>.
 12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : Закон України від 20 грудня 2016 року № 1791-VIII.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.
 13. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) COM/2016/0683 final - 2016/0336 (CNS). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52016PC0683>.
 14. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Corporate Tax System in European Union: 5 Key Areas for Action. Brussels. 17.6.2015 COM (2015) 302 Final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>.
 15. Commission proposes major corporate tax reform for the EU.–25/10/2016. URL: https://www.google.com/search?source=hp&ei=w43-XL2wGOnFrGTV8YHQDg&q=Commission+proposes+major+corporate+tax+reform+for+the+EU&q=Commission+proposes+major+corporate+tax+reform+for+the+EU&gs_l=psy-ab..0i22i30.2426.2426..4877...0.0.119.210.2j1.....0....2j1..gws-wiz.....0.ymGcJvyZIPY.
 16. Лютій І. О., Іванюк В. Е. Оподаткування індивідуальних доходів в Україні: актуальні питання модернізації. *Фінанси України*. № 1. 2019. С. 30–49.
 17. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України № 143-V від 14 вересня 2006 року.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16/ed20060914>.
 18. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29 листопада 1999 року. Редакція від 9 серпня 2013 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
1. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI. Redaktsiia vid 1 chervnia 2019 roku.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-172>.
 2. Konventsiiia pro zasnuvannia Vsesvitnoi orhanizatsii intelektualnoi vlasnosti. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_169.33.
 3. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy № 435-IV 16 sichnia 2003 roku. Redaktsiia vid 31 bereznia 2019 roku. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-154>.
 4. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 242 vid 18 zhovtnia 1999 roku. Redaktsiia vid 1 sichnia 2015 roku. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
 5. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 73 vid 7 liutoho 2013 roku. Redaktsiia vid 23 lypnia 2019 roku.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.5>.
 6. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 19: nakaz



- Ministerstva finansiv Ukrainy №163 vid 7 lypnia 1999 roku. Redaktsiia vid 9 serpnia 2013 roku. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-996>.*
7. Khodzytska V. V. Unyknennia podviinoho opodatkuvannia dokhodiv: sivitovi tendentsii. *Finansy Ukrainy*. № 4. 2019. S. 79–96.
 8. Iushko S. V. Vykorystannia podatkovoi stavky yak instrument zabezpechennia zrostannia dokhodiv biudzhetu v Ukraini. *Finansy Ukrainy*. № 2. 2018. S. 109–128.
 9. Lunina I. O., Bilousova O. S. Reformuvannia podatku na prybutok pidpriemstv u konteksti zabezpechennia stiikosti derzhavnykh finansiv. *Ekonomika Ukrainy*. № 7. 2018. C. 46–58.
 10. Pro zapobihannia finansovoi katastrofy ta stvorennia peredumov dlia ekonomichnoho zrostannia v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 27 bereznia 2014 roku № 1166-VII. Redaktsiia vid 19 hrudnia 2018 roku.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.
 11. Pro unesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakyykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhetnykh nadkhodzhen u 2016 rotsi: Zakon Ukrainy vid 24 hrudnia 2015 roku № 909-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/paran153>.
 12. Pro unesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakyykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhetnykh nadkhodzhen u 2017 rotsi : Zakon Ukrainy vid 20 hrudnia 2016 roku № 1791-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.
 13. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) COM/2016/0683 final — 2016/0336 (CNS). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52016PC0683>.
 14. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Faqir and Efficient Corporate Tax System in European Union: 5 Key Areas for Action. Brussels. 17.6.2015COM (2015) 302 Final. URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>.
 15. Commission proposes major corporate tax reform for the EU.–25/10/2016.
URL: https://www.google.com/search?source=hp&ei=w43-XL2wGOnFrgTv8YHQDg&q=Commission+proposes+major+corporate+tax+reform+for+the+EU&oq=Commission+proposes+major+corporate+tax+reform+for+the+EU&gs_l=psy-ab..0i22i30.2426.2426..4877...0.0..0.119.210.2j1.....0....2j1..gws-wiz.....0.ymGcJvyZIPY.
 16. Liutyi I. O., Ivaniuk V. E. Opodatkuvannia indyvidualnykh dokhodiv v Ukraini: aktualni pytannia modernizatsii. *Finansy Ukrainy*. № 1. 2019. S. 30–49.
 17. Pro derzhavne rehuliuвання diialnosti u sferi transferu tekhnolohii: Zakon Ukrainy № 143-V vid 14 veresnia 2006 roku.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-16/ed20060914>.
 18. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 290 vid 29 lystopada 1999 roku. Redaktsiia vid 9 serpnia 2013 roku. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

Надійшла до редакції 23.09.2019 року

Бутник-Сиверський А. Состояние и проблемы развития налогообложения операций с интеллектуальной собственностью. В статье обобщены с научных позиций состояние и экономическая природа изменений в налогообложении операций в инновационно-интеллектуальной экономике с объектами права интеллектуальной собственности с учетом соответствующих процессов в Европейском Союзе. Подробно рассматривается состав ОПИС, входящих в нематериальные активы, и их классификация. Акцентируется внимание на осуществлении операций с ОПИС, связывая их с внедрением соответствующей государственной налоговой политики через Налоговый кодекс Украины, который регулирует отношения в сфере взима-



ния налогов и сборов. Рассматривается динамика изменений в системе налогов Украины по направлению корректировки (увеличение или уменьшение) финансового результата к налогообложению (прибыли или убытка), определенного в финансовой отчетности предприятия на разнице в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности. Рассматривается налогообложение налогом на добавленную стоимость операции с ОПИС по лицензионному соглашению при выплате роялти как двойное налогообложение. Уделяется внимание изменению базы налогообложения с учетом различных ограничений по составу и объему расходов, определяемых в системе бухгалтерского учета с раскрытием обобщения подходов различных стран к налогообложению прибыли корпораций. Анализируются выраженные в абсолютных единицах ставки налогообложения по отдельным налогам, которые характеризуются большей нестабильностью, и исследуется рост гривневых эквивалентов в твердых валютных ставках налогов из-за девальвации гривны, что приводит к номинальному увеличению поступлений в государственный бюджет. Акцентируется внимание на том, что не в полном объеме учитываются особенности налоговых регуляторов создания, приобретения и использования ОПИС и осуществления трансфера технологий, что требует гармонизации налогового и бухгалтерского законодательства в Украине по применению общих подходов ЕС к налогообложению прибыли путем внесения изменений в нормативные акты по их реализации.

Ключевые слова: объекты права интеллектуальной собственности, налоговая политика, база налогообложения, бухгалтерский учет, коммерциализация интеллектуальной собственности

Butnik-Siverskiy O. The state and problems of the development of taxation of intellectual property operations. The article summarizes from a scientific point of view the state and economic nature of changes in taxation of operations in the innovation-intellectual economy with objects of intellectual property rights (IPR) taking into account the processes that are followed in the European Union (EU). The author considers in detail the content and classification of IPRs that are included into intangible assets. Emphasis is placed on conducting the operations with IPRs, linking with the implementation of the relevant state tax policy through the Tax Code of Ukraine, which regulates the relations arising in the field of tax and fees collection. The author systematically considers the dynamics of changes in the tax system of Ukraine in the direction of adjustment (increase or decrease) of the financial result before the taxation (profit or loss), determined in the financial statements of the enterprise on the difference in accordance with national provisions (standards) of accounting or international standards of financial reporting. The article considers the value added tax taxation of operations with IPRs under a license agreement when paying royalties as double taxation. Attention is paid to changing the tax base, taking into account the various constraints on the content and amount of costs that are defined in accounting system, with the disclosure of the generalization of approaches of different countries to the profit taxation of corporations. The author analyzes tax rates of separate taxes, expressed in absolute units, that are characterized by greater volatility, and researches the growth of hryvnia equivalents in hard currencies of tax rates due to the devaluation of hryvnia, which leads to a nominal increase in state budget revenues. Attention is drawn to the fact that there are not fully taken into account the specifics of tax regulators of creation, acquisition and use of IPRs and the transfer of technologies that require the harmonization of financial, tax and accounting legislation in Ukraine with the application of EU common approaches to taxation of profit by amending the legal acts regarding their realization.

Keywords: objects of intellectual property rights, tax policy, tax base, accounting, commercialization of intellectual property