

УДК 347.779:336.2

Солошенко П. В., к.т.н., профессор
Балашова О. В., к.э.н., доцент
ГВУЗ «Приазовский государственный
технический университет»

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОПЛАТЫ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Солошенко П. В., Балашова О. В. Проблеми обліку оплати за використання об'єктів інтелектуальної власності. Проведено дослідження теоретичного та законодавчого підходу до визначення роялті. Розглянуті проблеми, що виникають в практиці оподаткування і обліку роялті. Запропоновані шляхи вирішення даних проблем на законодавчому рівні та на рівні конкретного підприємства.

Солошенко П. В., Балашова О. В. Проблемы учета оплаты за использование объектов интеллектуальной собственности. Проведено исследование теоретического и законодательного подхода к определению роялти. Рассмотрены существующие проблемы, возникающие в практике налогообложения и учета роялти. Предложены пути решения данных проблем на законодательном уровне и на уровне конкретного предприятия.

Soloshenko P., Balashova O. Problems of account of payment for the use of objects of intellectual property. Research of the theoretical and legislative going is led near determination of royalty. Existent problems, arising up in practice of taxation and account of royalty, are considered. The ways of decision of these problems are offered at legislative level and at the level of concrete enterprise.

Постановка проблемы. Использование достижений научно-технического прогресса, внедрение инновационных технологий повышает эффективность экономики, поэтому необходимость инновационного пути развития экономики Украины не вызывает сомнения. Применение технологий более высокого уровня обеспечивает экономию ограниченных ресурсов в расчете на единицу продукции а также высвобождению ресурсов. Однако для повсеместного внедрения инноваций должен существовать и активно развиваться трансферт технологий, который может быть коммерческим и некоммерческим.

Коммерческий трансферт - это элемент трансферта, при котором потребитель (покупатель) выплачивает вознаграждение владельцу (который может быть, а может и не быть разработчиком) технологии в той или иной форме и размерах, определяемых взаимосогласованными договорными условиями. К коммерческим формам передачи технологий относятся лицензионные соглашения, инжиниринг, контракты и субконтракты на проведение совместных НИОКР и производственную кооперацию (в том числе на создание совместных предприятий), инвестиционные и другие виды соглашений, связанные с уступкой, передачей и защитой прав на интеллектуальную и промышленную собственность.

Объектами коммерческого трансферта технологий являются: объекты промышленной собственности (патенты на изобретения, свидетельства на промышленные образцы и на полезные модели), за исключением товарных знаков, знаков обслуживания и коммерческих наименований, если они не являются частью сделок по передаче технологии; ноу-хау и технический опыт в виде технико-экономических обоснований, моделей, образцов, инструкций, чертежей, спецификаций, технологической оснастки и инструмента, услуг консультантов и подготовки кадров; технические и технологические знания и информация.

Объектами некоммерческого трансфера технологий являются: научно-техническая и учебная литература, справочники, обзоры стандарты, описания патентов, каталоги проспектов и т.п.; международные конференции, симпозиумы, выставки; обучение и стажировка ученых и специалистов на безвозмездной основе или на условиях паритетного возмещения расходов сторонами. Однако определяющее влияние на внедрение инноваций в производство имеет коммерческий трансферт.

Анализ последних исследований и публикаций, посвященных проблемам развития трансфера технологий [1,2,3] показал, что для предприятий - участников рынка объектов интеллектуальной собственности одной из первостепенных проблем является вопрос оплаты за передачу права пользования объектами интеллектуальной собственности. За предоставление права пользования третьему лицу владельцу интеллектуальной собственности, выплачивается вознаграждение в виде роялти, паушального платежа, комбинированного платежа или компенсационного платежа. В этой связи, нами было обнаружено существенное расхождение между концептуальными подходами к определению платы за передачу права пользования объектами интеллектуальной собственности между Национальным стандартом «Оценка имущественных прав и объектов интеллектуальной собственности» [5], и нормативными актами, регулируемыми их бухгалтерский и налоговый учет [6,7]. В частности согласно ПСБУ и Налоговому кодексу все выплаты и вознаграждения объединены единым понятием – роялти.

Целью статьи является систематизация подходов бухгалтерского и налогового учета роялти, для разработки рекомендаций способствующих решению существующих проблем и стимулированию инновационной активности.

Изложение основного материала. Термин роялти (от англ. *royalties* – авторское) обозначает платежи за пользование, которые лицензиат (получатель лицензии, патента) уплачивает лицензиару (продавцу лицензии) за текущее пользование активами, чаще всего правами интеллектуальной собственности. Как правило, роялти уплачиваются в процентах от суммы продажи продукции, полученной от использования актива. О масштабах такого рынка свидетельствуют следующие статистические данные: в США среднегодовой доход от роялти в корпоративном секторе экономики составляет 92 млрд. долл. Объем выплаченных роялти компаниями Финляндии в 2010 году составил 1,5 млрд. долл. США, в Норвегии – 642 млн. долл., предприятия Великобритании за этот же период получили 13,9 млрд долл. роялти., предприятия Украины уплатили роялти – 370 млн. долл, значительная часть этих средств была выплачена нерезидентам [4].

Для промышленного предприятия приобретение объектов промышленной собственности на условиях выплаты роялти позволяет существенно снизить расходы на внедрение инноваций, сократить период времени на создание нового вида продукции, расширить ассортимент и рынки сбыта. Так если предприятия электронной промышленности, для поддержания конкурентоспособности своей продукции должны расходовать на НИОКР порядка 10-15% своего дохода, то выплата роялти в размере 5% стоимости реализованной продукции позволит существенно снизить расходы [1].

К отрицательным сторонам использования лицензий вместо собственных конструкторских разработок следует отнести то, что снижается инновационный потенциал предприятия, теряется опыт внедрения собственных инноваций на предприятии, кроме того возникает ряд проблем с учетом роялти, вызванных коллизиями украинского налогового законодательства.

Проблемы учета роялти традиционно начинается с путаницы в определении понятий. Так согласно нормам Налогового кодекса роялти – это «любой платеж, полученный как награда за пользование, либо предоставление права пользования любым авторским или смежным правом на литературные произведения, произведения 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)» [6]. Не считаются роялти с точки зрения налогового законодательства, платежи за получение названных объектов собственности во владение, распоряжение или собственность, если условия пользования такими объектами собственности дают право пользователю продать или осуществить отчуждение в другой форме такого объекта собственности, или опубликовать (разгласить) секретные сведения, чертежи, модели и т.д.

Определение роялти, приведенное в Стандарте «Оценка имущественных прав и объектов интеллектуальной собственности» гораздо более емкое. Согласно ему «роялти – это лицензионный платеж в виде сумм, которые уплачиваются периодически в зависимости от объемов производства или реализации продукции с использованием объектов права интеллектуальной собственности» [5].

Таким образом, по правилам налогового учета не все платежи за использование объектов права интеллектуальной собственности подпадают под понятие роялти, и, следовательно, являются объектами обложения налогом на добавленную стоимость. Не являются роялти с точки зрения налогового законодательства платежи за использование (за передачу права на использование) знаков для товаров и услуг (торговых марок, имеющих международную регистрацию или признанных общеизвестными в установленном законом порядке, компоновок интегральных микросхем, сортов растений, пород животных).

Практика показывает, что операции с роялти используются некоторыми субъектами предпринимательской деятельности для минимизации налогов, поэтому авторы налогового кодекса постарались ограничить предприятия в праве относить роялти, начисленное в пользу нерезидента в состав расходов. Однако выборочное включение в понятие «роялти» платежей за использование объектами права интеллектуальной собственности не позволяет в полной мере использовать эти ограничения, и вывод средств в оффшоры продолжается.

С позиции правильного определения налога на прибыль, определение роялти тоже является несовершенным. Так как в определении сказано, что «роялти — любой платеж, полученный как вознаграждение за пользование или за предоставление права на пользования ...», то есть доход налогоплательщика, а в третьем разделе налогового кодекса рассматриваются правила включения или не включения роялти в расходы предприятия, уплачивающего вознаграждение. Таким образом, в буквальной трактовке уплата вознаграждения не является роялти. Есть еще одна ошибка в определении роялти Налоговым кодексом. Среди объектов, связанных с получением роялти законодатель указывает пленки для радио и телевизионного вещания. Пленка - это всего лишь материальный носитель, на который могут быть записаны объекты авторского права, к примеру, фильм. Еще одна неточность определения словосочетание «пользование патентом». Патент - это всего лишь документ, который удостоверяет приоритет, авторство и право собственности на такие объекты как изобретение, полезную модель, промышленный образец. Поэтому следовало бы написать «пользоваться имущественными правами на изобретение, полезную модель, промышленный образец».

Если перейти от формальных ошибок к принципиальным проблемам налогового учета роялти, то основным проблемным положением является то, что предприятиям запрещено включать в валовые расходы сумму роялти, уплаченную нерезиденту, превышающую 4 % дохода от реализации продукции, а также любую сумму роялти, оплаченную компании с оффшорным статусом. Это положение, по мнению законодателя, должно предотвратить незаконный отток капитала за рубеж. Рассмотрим, действует ли это на самом деле. Для этого остановимся на самом распространенном объекте права интеллектуальной собственности, посредством которого осуществляется минимизация

налогов — на знаке для товаров и услуг (торговой марке). Согласно налоговому кодексу роялти признается только плата за зарегистрированный знак для товаров и услуг. Согласно ст.1 Закона «Об охране прав на знаки для товаров и услуг» зарегистрированным знаком для товаров и услуг является знак, на который выдано свидетельство Украины. В соответствии с Гражданским кодексом (ч. 3 ст. 494) свидетельство Украины не требуется для приобретения права интеллектуальной собственности на торговую марку (знак для товаров и услуг), которая имеет международную регистрацию или признана общеизвестной в установленном законом порядке.

Таким образом, по налоговому кодексу платежи за передачу права на использование знака для товаров и услуг (торговой марки) или его использование, который имеет международную регистрацию или признан общеизвестным в установленном законом порядке, не являются роялти. В связи с этим на такие платежи не распространяются ограничения, которые предусмотрены Кодексом.

Для вывода теневого капитала за границу используется следующая схема:

1. Создается фирма «А» в безналоговой оффшорной зоне, например, на Британских Виргинских островах. Ей принадлежит авторское право на рисунок.

2. Создается фирма «Б» в стране, с которой Украина имеет договор про избежание двойного налогообложения. Потребность в ней вызвана тем, что обычно со страной из безналоговой оффшорной зоны Украина не имеет договора про избежание двойного налогообложения. Поэтому при выплате роялти фирме из этой зоны украинским предприятиям необходимо удерживать и перечислять в бюджет налог с доходов нерезидентов по ставке 15 %. При этом роялти не включаются в состав расходов украинского предприятия. Для того, чтобы избежать этих ограничений в денежный поток между резидентом Украины и оффшорной фирмой «А» вставляется транзитная фирма «Б». В качестве фирмы «Б» например может быть резидент Кипра, с которым Украина имеет договор про избежание двойного налогообложения. Выплачиваемые кипрской фирме роялти не облагаются налогами в Украине. Ставка налога на прибыль для резидентов Кипра — 10%. Причем налогом облагается только разница между доходами и расходами, которая может составлять всего 1-2% от суммы входящего роялти.

3. Фирма «А» передает фирме «Б» по лицензионному договору право на использование рисунка в качестве торговой марки. За передачу права на использование торговой марки фирма «А» получает роялти.

4. Фирма «Б» осуществляет международную регистрацию торговой марки. Кипр является страной-участницей Мадридского соглашения о международной регистрации знаков.

5. Фирма «Б» передает резиденту Украины по лицензионному договору право на использование торговой марки. За передачу права на использование торговой марки фирме «Б» выплачивается роялти.

Таким образом, как всегда, усложнение законодательства в фискальных целях не дает желаемых результатов. Заинтересованные предприятия находят способы уклонения от налогообложения, а добросовестные налогоплательщики сталкиваются с трудностями, вызванными нагромождениями в законе. Для решения этой проблемы из определения достаточно было бы просто убрать слово «зарегистрированный». Кроме того, при дальнейшем реформировании налогового законодательства следует осознавать, что если для крупных предприятий экономически более привлекательным будет приобретение иностранных лицензий, то это может привести к сокращению заказов на НИОКР в украинском секторе, следовательно, к его сокращению и утечки квалифицированных специалистов за рубеж. Поэтому для развития украинской науки, все возможные преференции следует предоставить при уплате роялти украинским лицензиарам.

Еще одна проблема действующего налогового законодательства - роялти не может быть признано доходом предпринимателя, то есть владельцы охранных документов на изобретение, являющиеся предпринимателями, осуществляющие деятельность на

упрощенной системе налогообложения, не могут извлекать доход от предоставления лицензий на использования объектов права интеллектуальной собственности. Такое исключение роялти из доходов предпринимателей является нарушением конституционных прав граждан Украины на предпринимательскую деятельность, которая не запрещена законом. Остановимся на нескольких примерах нарушения прав граждан Украины на предпринимательскую деятельность. До 1 января 2012 г. предприниматель мог получать доход в виде роялти, заключая с пользователями компьютерной программы лицензионный договор. После этой даты он не может получить роялти по лицензионному договору, так как с начала года лицензионный договор должен заключаться не от имени предпринимателя, а от имени физического лица. Однако в этом случае доход является систематическим, что служит поводом для Государственной налоговой инспекции настаивать на осуществлении этого вида деятельности от лица предпринимателя. Круг замкнулся: для того чтобы получать роялти, лицензионный договор должен заключаться от имени физического лица, однако при систематическом получении роялти автору необходимо быть предпринимателем.

Выводы: Для предприятий с ограниченными финансовыми ресурсами заключение лицензионного соглашения на условиях выплаты роялти может стать способом активизации инновационной деятельности. При этом нельзя однозначно оценить большие объемы приобретения лицензий. С одной стороны это может способствовать инновационному прорыву, а с другой стороны – уклонению от налогообложения, способом вывоза капитала за рубеж и привести к потере инновационного потенциала страны. Для стимулирования инновационной активности и поддержания отечественных производителей НИОКР необходимо изменить формулировку понятия «роялти» в Налоговом кодексе Украины. Оптимальным считаем такое определение «роялти - это платежи за использование или за передачу права на использование объектов права интеллектуальной собственности».

Список использованных источников:

1. Инновационный менеджмент: Справочное пособие / Под ред. П.Н. Завлина, А. К. Казанцева, Л.Э. Миндели. - ЦИСН Миннауки РФ и РАН. - Изд. 2-е. - 2008. – 290 с.
2. Климов С. М. Интеллектуальные ресурсы организации / С. М. Климов. – СПб.: ИВЭСЭП, «Знание», 2006. - 368 с.
3. Федоров И.Г. Трансферт технологий как основа экономического развития в новой цикличной динамике / И. Г. Федоров // Научное наследие Н.Д. Кондратьева в контексте развития российской и мировой социально-экономической мысли: Материалы к Международному научному симпозиуму, посвященному 110-летию со дня рождения Н.Д. Кондратьева. – М.: МФК, 2002. – С. 263 – 267.
4. Rogers E.M., Diffusion of innovations . NewYork: TheFreePress. - 2011. - № 167. P. 12-14.
5. Оцінка майнових прав інтелектуальної власності: Національний стандарт № 4, затверджений Постановою КМУ № 1185 від 03.10.2007 г.
6. Податковий кодекс України : станом на 01 січня 2012 р. / Верховна рада України. – Офіційне видання. – К. : Парлам. вид-во, 2012. - 322 с.
7. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 15 «Доход» Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 29 ноября 1999 года № 290.

Ключевые слова: инновации, роялти, объект интеллектуальной собственности, налоговый учет.

Ключові слова: інновації, роялті, об'єкт інтелектуальної власності, податковий облік.

Keywords: innovations, royalty, object of intellectual property, fiscal accounting.