

Другов О. О.

*доктор економічних наук, професор,
проректор з навчально-виховної роботи та міжнародного співробітництва
ДВНЗ «Університет банківської справи», Україна;
e-mail: oleksiy.druhov@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-1987-187X*

Вагнер І. М.

*кандидат економічних наук, доцент,
Львівський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», Україна;
e-mail: vim280707@meta.ua; ORCID ID: 0000-0003-4928-4772*

Руденко З.М.

*кандидат економічних наук, доцент
Львівський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», Україна;
e-mail: zoryanarudenko@gmail.com; ORCIDID:0000-0002-5422-9850*

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ РОЯЛТІ В КОНТЕКСТІ ВІТЧИЗНЯНОГО І МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

Анотація. Відповідно до вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актів визначено поняття «роялті» як платежі будь-якого виду, які одержують як винагороду за користування або за надання права користування будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включно з кінематографічними фільмами, будь-яким патентом, торговою маркою, дизайном або моделлю, планом, таємною формулою або процесом, або за інформацію стосовно промислового, комерційного або наукового досвіду. Розглянуто методика розрахунку роялті за різноманітних варіантів придбання. Виділено найпопулярніші юрисдикції, які використовуються для податкового структурування володіння об'єктами ІВ, оскільки роялті — один із законних і зручних механізмів виведення прибутку великими корпораціями на користь транзитних компаній, зареєстрованих у вигідних податкових юрисдикціях. Проаналізовано ефективні ставки оподаткування роялті в найбільш популярних IP Box режимах і відмічено, що використання нових IP Box може мати особливий сенс лише в разі фактичного здійснення платниками у відповідних юрисдикціях діяльності з розроблення об'єкта ІВ і понесення ними витрат на R&D (наприклад, у разі створення повноцінного офісу, де зосереджується штат співробітників, які розробляють об'єкти ІВ). Здійснено аналіз ставок на оподаткування доходу від роялті для резидентів і нерезидентів у країнах світу. Обґрунтовано, що в Україні спостерігається лояльна політика щодо ставки на оподаткування доходу від роялті. Відмічено, що практика іноземних країн щодо застосування податку на дохід від роялті розвивається в бік зниження ставки процента для резидентів усередині країни. Розглянуто особливості оподаткування роялті в Україні. Так, податком на прибуток в Україні оподатковується той прибуток, який розрахований як різниця між витратами і прибутками підприємства. При цьому фінансовий результат може підлягати коригуванню (збільшенню або зменшенню) фінансового результату до оподаткування (прибуток або збиток) на різниці.

Ключові слова: об'єкти інтелектуальної власності, роялті, IP Box режим, податок на прибуток, податок на додану вартість.

Формул: 1; рис.: 3; табл.: 2; бібл.: 18.

Druhov O. O.

*Doctor of Economics, Professor,
Vice-rector SHEI «Banking University», Ukraine;
e-mail: oleksiy.druhov@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-1987-187X*

Vagner I. M.

*Ph. D. in Economics, Associated Professor,
Lviv Educational-Scientific Institute
of SHEI «Banking University», Ukraine;
e-mail: vim280707@meta.ua; ORCID ID: 0000-0003-4928-4772*

Rudenko Z.M.

*Ph. D. in Economics, Associated Professor,
Lviv Educational-Scientific Institute
of SHEI «Banking University», Ukraine;
e-mail : zoryanarudenko@gmail.com; ORCIDID:0000-0002-5422-9850*

FEATURES OF TAXATION OF ROYALTY IN THE CONTEXT OF DOMESTIC AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

Abstract. In the article, in accordance with domestic and foreign normative legal acts defined the concept of "royalty" as payments of any kind received as a reward for the use or for the right to use any copyright to literary works, works of art or science, including with cinematographic films, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for information relating to industrial, commercial or scientific experience. The method of calculation of royalties under various options of purchase is considered. The most popular jurisdictions that are used for tax structuring of IP possession are highlighted, since royalties are one of the legitimate and convenient mechanisms for the withdrawal of profits by large corporations in favor of transit companies registered in beneficial tax jurisdictions. It analyzes the effective royalty rates in the most popular IP Box regimes and notes that the use of the new IP Box can only be meaningful if the payers are actually carried out in their respective jurisdictions for the development of an IP object and incurred by them for R & D expenditures (for example, in the case creation of a high-grade office, where the staff of the staff developing IP objects is concentrated). The authors analyzed the rates of taxation on royalty income for residents and non-residents in countries around the world. It is substantiated that Ukraine has a loyal policy regarding the rate of taxation on royalty income. The authors note that the practice of foreign countries regarding the application of royalty tax is developing as a reduction of interest rates for residents within the country. The peculiarities of taxation of royalty in Ukraine are considered. Thus, the income tax in Ukraine is taxed on that profit, which is calculated as the difference between expenses and profits of the enterprise. In this case, the financial result may be adjusted (increase or decrease) of the financial result before tax (profit or loss) on the difference.

Keywords: intellectual property, royalty, IP Box mode, income tax, value added tax

JEL Classification H22, K34

Formulas: 1; fig.: 3, tabl.: 2, bibl.: 18.

Другов А. А.

*доктор экономических наук, профессор,
проректор по учебно-воспитательной работе и международному сотрудничеству
ДВНЗ «Университет банковского дела», Украина;
e-mail: oleksiy.druhov@gmail.com; ORCID ID:0000-0003-1987-187X*

Вагнер И. М.

*кандидат экономических наук, доцент,
Львовский учебно-научный институт
ДВНЗ «Университет банковского дела», Украина;
e-mail: vim280707@meta.ua; ORCID ID: 0000-0003-4928-4772*

Руденко З.М.

*кандидат экономических наук, доцент,
Львовский учебно-научный институт
ДВНЗ «Университет банковского дела», Украина;
e-mail: zoryanarudenko@gmail.com; ORCIDID:0000-0002-5422-9850*

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РОЯЛТИ В КОНТЕКСТЕ ОТЕЧЕСТВЕННОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА

Аннотация. В соответствии с отечественных и зарубежных нормативно-правовых актов определено понятие «роялти» как платежи любого вида, получаемые в качестве вознаграждения за пользование или за предоставление права пользования любым авторским правом на произведения литературы, искусства или науки, включая с кинематографическими фильмами, любым патентом, торговой маркой, дизайном или моделью, планом, секретной формулой или процессом, или за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта. Рассмотрена методика расчета роялти при различных вариантах приобретения. Выделены наиболее популярные юрисдикции, которые используются для налогового структурирования владения объектами ИС, поскольку роялти — один из законных и удобных механизмов вывода прибыли крупными корпорациями в пользу транзитных компаний, зарегистрированных в выгодных налоговых юрисдикциях. Проанализированы эффективные ставки налогообложения роялти в наиболее популярных IP Box режимах и отмечено, что использование новых IP Box может иметь особый смысл только в случае фактического осуществления плательщиками в соответствующих юрисдикциях деятельности по разработке объекта ИС и несения ими расходов на R & D (например, в случае создание полноценного офиса, где сосредотачивается штат сотрудников, которые разрабатывают объекты ИС). Проведен анализ ставок на налогообложение дохода от роялти для резидентов и нерезидентов в странах мира. Обосновано, что в Украине наблюдается лояльная политика по ставке на налогообложение дохода от роялти. Отмечено, что практика зарубежных стран по применению налога на доход от роялти развивается в сторону снижения ставки процента для резидентов внутри страны. Рассмотрены особенности налогообложения роялти в Украине. Так, налогом на прибыль в Украине облагается та прибыль, рассчитанный как разница между расходами и доходами предприятия. При этом финансовый результат может подлежать корректировке (увеличению или уменьшению) финансового результата до налогообложения (прибыль или убыток) на разнице.

Ключевые слова: объекты интеллектуальной собственности, роялти, IP Box режим, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость.

Формул: 1; рис.: 3; табл.: 2; библи.: 18.

Вступ. Об'єкти інтелектуальної власності (ІВ) стають дедалі важливішим активом для міжнародних корпорацій. Це викликано не лише зростанням інноваційної та інтелектуальної складової в будь-якому бізнесі, а й потенціалом ІВ в оптимізації податкового навантаження.

Перевагами об'єктів ІВ над іншими активами є, наприклад, відносна легкість їх адміністрування та мобільність, яка полягає в можливості їх швидкої передачі між компаніями однієї групи. Належне податкове структуривання з використанням об'єктів ІВ дозволяє в доволі зручній, а головне — законній і прозорій спосіб зменшити податкове навантаження у міжнародній групі та структуривати перерозподіл фінансових ресурсів [1].

Слід зазначити, що в Україні щорічно виплачується 100 млн. грн. як роялті, на відміну від Польщі, де ця цифра — у 50 разів більша. В європейських країнах і США кожен ринок генерує 1-1,5-2 мільярди євро за суміжні права саме через систему колективного управління [2]. Це всього лише частка роялті, але це системоутворюючі речі, саме тому, удосконалення оподаткування роялті, вивчення досвіду інших країн світу по цьому питанню, набуває важливого значення.

Зважаючи на це, актуальним питанням, зважаючи на значну перспективу розвитку роялті, як економічного явища в Україні, є чітке врегулювання його обліку та оподаткування, із урахуванням провідного зарубіжного досвіду.

Аналіз досліджень та постановка завдання. Проблемою визначення економічної суті, класифікації об'єктів інтелектуальної власності та вивчення проблем контролю роялті займаються українські вчені, такі як: І. Луценко, О.В. Захарчук, І.М. Міщенко, О.В. Пічкур, М.М. Гаврилюк, І.А. Микитенко, Т.Т. Різник, В.П. Ситник, М.Ф. Бойко та інші. Серед

іноземних науковців, у галузі вивчення проблем інтелектуальної власності можна виділити: Б. Лев, М. Балістер, Е. Дедмен, Е. Дженкінс, Дж. М. Отто, Р.Ф. Конрад, Р. Б. Хула, а також Б. Парсонс. Слід відмітити, наукові доробки вітчизняних та російських науковців: А. Голуб, А. Маркандія, О. Струкова, В. Соколов, Т. Решетилова, які проводили дослідження щодо визначення кола платежів, які можна віднести до категорії «роялті».

Метою статті є обґрунтування концепції оподаткування роялті в Україні на основі міжнародного досвіду.

Результати дослідження. Відповідно до підпункту 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI, 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 торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)[3].

Згідно сучасної редакції п. 2 ст. 12 Модельної податкової конвенції ОЕСР під поняттям «роялті» розуміються «платежі будь-якого виду, що одержуються як винагорода за користування або за надання права користування будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включно з кінематографічними фільмами, будь-яким патентом, торговою маркою, дизайном або моделлю, планом, таємною формулою або процесом, або за інформацію стосовно промислового, комерційного або наукового досвіду»[4].

Отже, для визнання будь-якого платежу роялті необхідно, щоб:

- підставою для визначення такого платежу був нематеріальний актив, тобто немонетарний необоротний актив, що не має матеріальної форми;
- щоб цей актив мав такі якості, які б дозволяли передавати його у використанні іншим особам, тобто він міг би бути відокремленим від підприємства [5].

Принциповими для визначення порядку відображення роялті в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є такі питання як:

- до яких видів діяльності (операційної, інвестиційної чи фінансової) слід відносити операції з надання у користування нематеріальних активів;
- для підприємства — одержувача роялті, чи забезпечують операції з надання у користування нематеріальних активів третім особам основну частку доходу такого підприємства, тобто чи є така діяльність основною метою створення підприємства.

Отже, роялті як платіж за використання (не відчуження) необоротного активу для його (роялті) одержувача є грошовим потоком, який належить до операційної діяльності.

Методику розрахунку роялті представлено на рис. 1. Разом з тим, платник роялті може отримати право на використання нематеріального активу на будь-який термін, який або перевищуватиме один рік (операційний цикл), або ні. Якщо платнику роялті буде надано право користування нематеріальним активом на термін більше одного року (операційного циклу), то результатом реалізації відповідної угоди може бути формування у нього похідного необоротного нематеріального активу (права на користування). Наприклад, у разі якщо авторський (ліцензійний) договір передбачає попередню оплату на користь автора (ліцензіара) заздалегідь визначеної суми роялті, необхідно оприбуткувати вартість придбаних прав як нематеріальний актив.

Для авторів, чії винаходи використовуються інноваційними підприємствами, важливим фактором є не тільки узгодження розміру винагороди за надання права на користування об'єктом інтелектуальної власності, але й правила оподаткування доходів, отриманих у вигляді роялті.

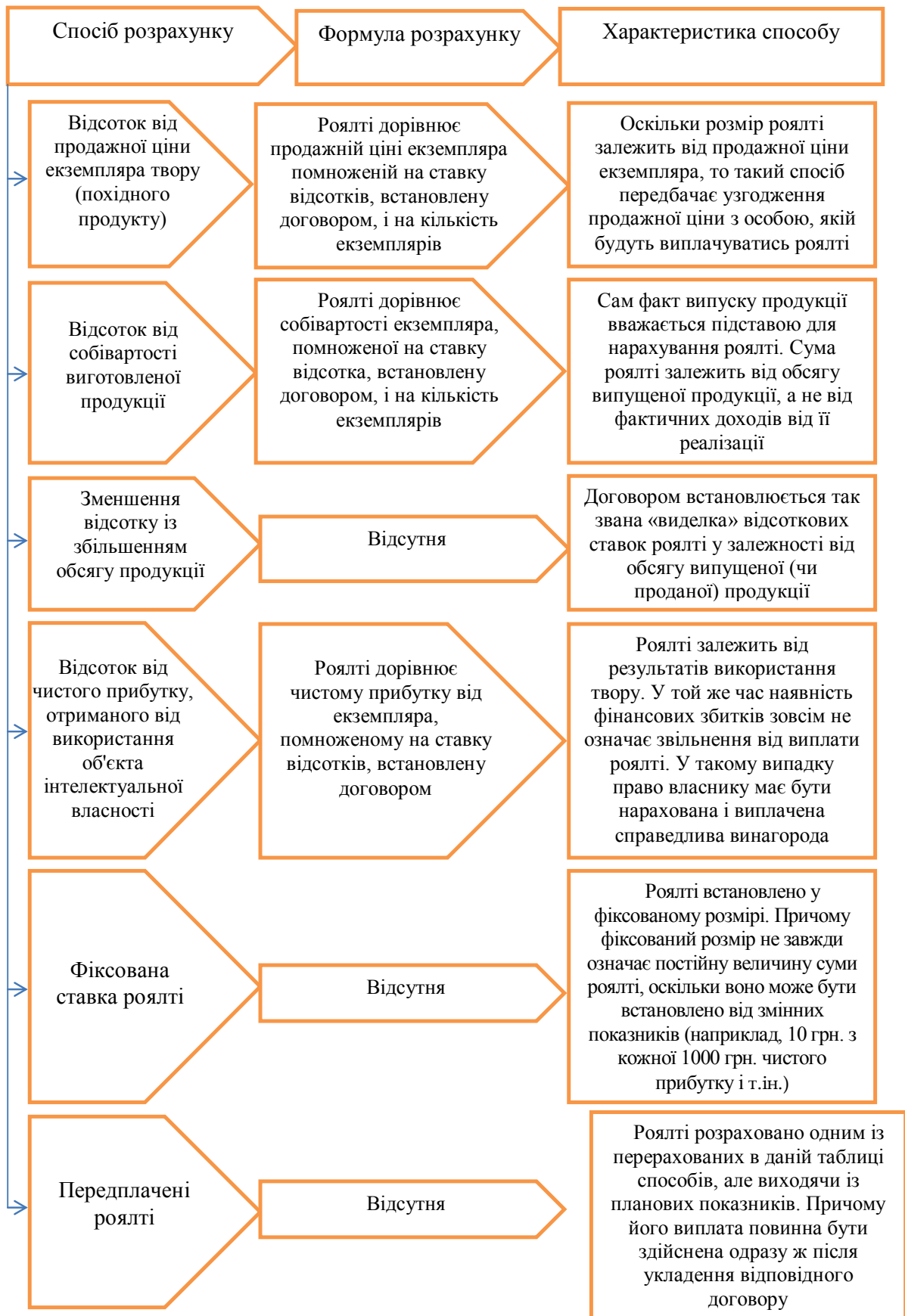


Рис. 1. Методика розрахунку роялті при різноманітних варіантах

Враховуючи сучасні умови розвитку інтелектуальної власності, необхідно виділити найбільш популярні юрисдикції, які використовуються для податкового структурування володіння об'єктами ІВ, оскільки роялті — один із законних і зручних механізмів виведення прибутку великими корпораціями на користь транзитних компаній, зареєстрованих у вигідних податкових юрисдикціях (наприклад, Люксембург чи Швейцарія). При цьому, така архітектура бізнесу є такою, що абсолютно відповідає рамкам чинного законодавства.

Спільною рисою всіх таких юрисдикцій є використання так званих IP Box (intellectual property box), які, по суті, є спеціальними (пільговими) податковими режимами. У межах таких режимів дозволяється застосовувати суттєво меншу ефективну ставку податку до доходів від використання певних об'єктів інтелектуальної власності. Такий режим через зменшення податкового навантаження повинен стимулювати інновації через розробку та створення певних видів об'єктів інтелектуальної власності. До недавнього часу, низка юрисдикцій дозволяли оподатковувати за пільговими правилами доходи від доволі широкого кола об'єктів інтелектуальної власності, включаючи, наприклад, торгові марки.

Як наслідок, режими IP Box стали популярним інструментом податкового планування, яке в певних випадках, мало агресивний характер та виходило за межі мети створення цього режиму. У цьому контексті необхідно згадати, що Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) фактично оголосила війну існуючим на той час режимам IP Box. Ця організація розробила захід 5 Плану BEPS (План дій з протидії розмиванню оподаткованої бази та виведенню прибутків з-під оподаткування) та ініціювала суттєву зміну «правил гри» з метою ускладнення застосування пільг компаніями, які не брали жодної участі у створенні об'єктів інтелектуальної власності. Інакше кажучи, ОЕСР вважає зловживанням використання структур, які полягають у передачі права власності на об'єкт інтелектуальної власності компанії — резиденту юрисдикції з IP Box виключно з метою податкової «економії» та подальшої передачі у користування такого об'єкта третім особам.

З метою запобігання таким структурам ОЕСР надала рекомендації щодо зміни існуючих на той час режимів IP Box та імплементації нового підходу — «Modified Nexus Approach», метою якого є обмеження застосування пільг компаніями, що не брали участі в розробці об'єктів інтелектуальної власності.

Окрім цього, вимоги ОЕСР стосувалися також таких аспектів:

- звуження кола об'єктів інтелектуальної власності, щодо яких дозволяється застосування режиму IP Box (з-під дії режиму виключено об'єкти ІВ, що використовуються в маркетингових цілях (наприклад, торгові марки та комерційні найменування));

- запровадження нового підходу до розрахунку податкових зобов'язань з урахуванням частки витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (R&D), що були понесені компанією, яка претендує на застосування режиму, та пов'язані зі створенням чи поліпшенням об'єкта ІВ;

- обмеження на врахування витрат, пов'язаних із використанням послуг підрядників (наприклад, заборона врахування витрат на залучення підрядників — пов'язаних осіб).

Серед відомих юрисдикцій, які передбачають пільгове оподаткування доходів від об'єктів ІВ, варто назвати Кіпр, Люксембург і Нідерланди (табл 1)[6].

Отже, проаналізувавши дані таблиці та літературні джерела, слід порівняти ефективні ставки оподаткування роялті в найбільш популярних IP Box режимах (рис. 2)[9].

Отже, слід відмітити, що використання нових IP Box може мати особливий сенс лише у разі фактичного здійснення платниками у відповідних юрисдикціях діяльності із розроблення об'єкта ІВ і понесення ними витрат на R&D (наприклад, у разі створення повноцінного офісу, де зосереджується штат співробітників, які розробляють об'єкти ІВ). У зв'язку з цим рекомендується обдумувати та проводити структурування діяльності на стадії планування розробки об'єктів ІВ, адже в іншому випадку сповна скористуватися перевагами IP Box буде неможливо.

Крім цього, у зв'язку із доволі м'яким «перехідним» періодом багато компаній, які користувалися пільгами старих режимів IP Vox, зможуть продовжити робити це до липня 2021 року.

Таблиця 1

Юрисдикції, в якій передбачено пільгове оподаткування

Назва Юрисдикції, в якій передбачено пільгове оподаткування	Основні аспекти діяльності юрисдикції	
Кіпр	З 2012 року на Кіпрі діє «пільговий» IP Vox режим. Режим IP Vox, що застосовується на Кіпрі, дає змогу оподатковувати доходи від певних об'єктів ІВ за ефективною ставкою податку 2,5 %.	
	Виплати роялті з України на користь резиденту Кіпру підлягають оподаткуванню українським податком на репатріацію. Положення Конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Кіпром дозволяють зменшити ставку податку на репатріацію до 5/10 %.	
	«Старий» режим IP Vox (до 30.06.2016р.)	«Новий» режим IP Vox (з 01.07. 2016 р.)
	Передбачав застосування «умовних» витрат у розмірі 80 % від доходу, отриманого за користування патентами, авторськими правами та торговими марками (як ці терміни визначено у законодавстві Кіпру). Інші ж 20 % доходів оподатковувалися за ставкою 12,5 %. Завдяки оподаткуванню лише 20 % доходів ефективна ставка податку складала 2,5 %. Такі пільгові умови застосовувалися незалежно від того, чи були об'єкти ІВ створені самою компанією, чи куплені нею у третіх осіб.	Правила нового IP Vox передбачають звільнення від оподаткування 80 % так званого «кваліфікованого» прибутку, що отриманий від використання об'єктів ІВ, які підпадають під дію нового режиму. Розмір «кваліфікованого» прибутку розраховується за спеціальною формулою та прямо залежить від розміру витрат на R&D, понесених компанією у зв'язку з розробкою кваліфікованого активу
Люксембург	Положення Конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Люксембургом дають змогу зменшити ставку податку на репатріацію при виплаті роялті до 5/10 %	
	«Старий» режим IP Vox (скасований у 2016 р.), з урахуванням «перехідних» положень, продовжить свою дію до липня 2021 року	«Новий» режим IP Vox (з березня 2018 р.) Діють «старий» та «новий» режими
	- право на знижену ставку щодо оподаткування отримували підприємства, незалежно від того, чи брали вони участь в розробці об'єкта інтелектуальної власності чи ні; - дозволяв звільнити від оподаткування прибутку 80% світового прибутку, отриманого в результаті використання патентів, товарних знаків, авторських прав на програмне забезпечення, які були отримані чи створені після 31 грудня 2007 року	- скорочення кола об'єктів ІВ, щодо яких може застосовуватися пільгове оподаткування (з-під дії режиму виключено об'єкти ІВ, що використовуються в маркетингових цілях); - застосування «ModifiedNexusApproach» до розрахунку «кваліфікованого» прибутку; - обмеження застосування податкових пільг компаніями, що не брали участі у створенні чи поліпшенні об'єкта ІВ.
Нідерланди	Режим IP Vox був уперше створений у Нідерландах у 2007 році. Аналогічно попереднім юрисдикціям, Нідерланди також внесли зміни до режиму IP Vox відповідно до вимог заходу 5 Плану дій BEPS (знову ж таки, з можливістю застосування старого режиму до 2021 року у разі виконання певних умов). Згідно з новим режимом у Нідерландах також використовується «ModifiedNexusApproach» для розрахунку податкових пільг. При цьому порівняно з попередніми юрисдикціями, законодавство Нідерландів встановлює більш складні правила застосування пільгового режиму (наприклад, для малих і великих платників податків встановлено різні умови його використання). Положення Конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Нідерландами дозволяють зменшити ставку податку на репатріацію при виплаті роялті до 0/10 % (очікується, що найближчим часом нульове оподаткування буде замінене оподаткуванням за ставкою 5 %).	

Джерело: складено та розраховано за даними:[6, 7, 8]

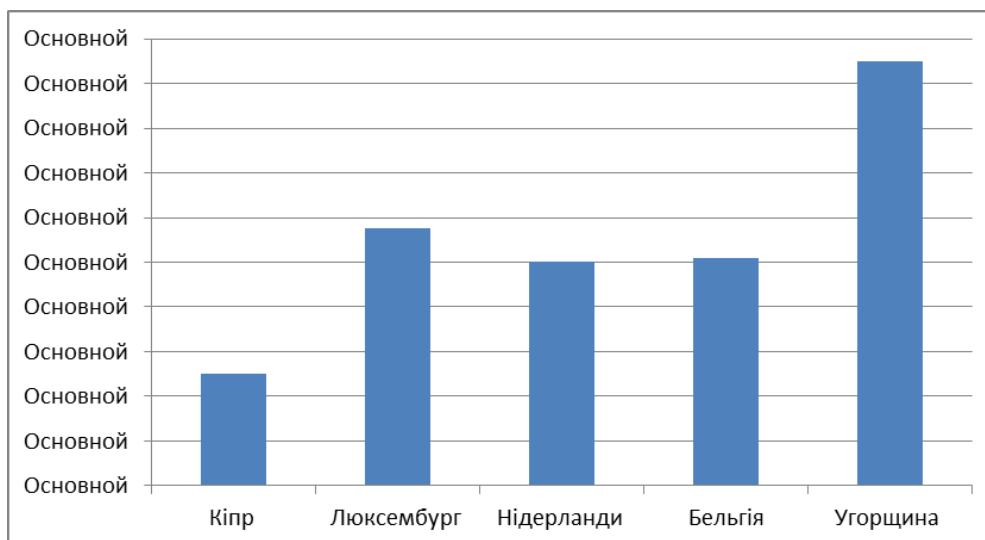


Рис. 2. Ефективні ставки оподаткування роялті в найбільш популярних IP Box режимах
Джерело: складено та розраховано за даними:[9]

Розглядаючи вітчизняний досвід оподаткування роялті слід зазначити, що виплата дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом, не є об'єктом оподаткування ПДВ. При цьому дохід, у формі роялті підлягає оподаткуванню податком на прибуток підприємств.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємства є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового Кодексу. Податок на прибуток підприємства нараховується платником самостійно за ставкою податку в розмірі 18 відсотків[10].

Слід зауважити, що практика іноземних країн щодо застосування податку на дохід від роялті розвивається вбік зниження ставки проценту для резидентів всередині країни.

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються за ставкою у розмірі 15 % або застосовується ставка, передбачена Конвенцією про уникнення подвійного оподаткування (якщо така є і якщо нерезидент надає довідку про свій резидентний статус і сплату корпоративного податку).

Стосовно податку на прибуток, саме з цим видом платежу виникає досить багато нюансів, які, насамперед, пов'язані з виплатами на користь нерезидентів:

- якщо нерезидент не зареєстрований у низькоподатковій юрисдикції, не має специфічної ОПФ, є кінцевим бенефіціаром платежу, а право власності щодо НМА вперше виникло за межами України, то сплачений платіж у вигляді роялті включається до витрат платника податку в повному обсязі та для цілей оподаткування коригуванню не підлягає;

- якщо нерезидент не є кінцевим бенефіціаром або право на НМА вперше виникло в Україні, то сплачений платіж у вигляді роялті для цілей оподаткування збільшує базу оподаткування в повному обсязі;

- якщо нерезидент має реєстрацію у низькоподатковій юрисдикції або специфічну ОПФ (вартісному критерію), то діє обмеження в розмірі 4 % від оподаткованого прибутку попереднього року (обмеження може не застосовуватись, якщо складається документація за правилами ст. 39 ПКУ);

- якщо нерезидент має реєстрацію у низькоподатковій юрисдикції або специфічну ОПФ та операції визнаються контрольованими, складається документація за правилами ст. 39 ПКУ[11].

Також важливим аспектом у питанні оподаткування роялті є угоди про уникнення подвійного оподаткування. Україна на сьогодні має понад 58 таких угод. Угодами передбачено, що роялті, якими фактично володіє резидент договірної держави, можуть оподатковуватись у тій державі.

Однак, такі роялті можуть оподатковуватись у договірній державі, в якій вони виникають, — так званий податок на репатріацію. Але податок, який стягується, є значно меншим, ніж встановлено в Україні (податок на роялті не повинен перевищувати 2 % — 10 % від загальної суми роялті).

Так, для прикладу, слід навести ставки на оподаткування доходу від роялті для резидентів та нерезидентів у країнах світу (таблиця 2)[12].

Таблиця 2

Ставки на оподаткування доходу від роялті для резидентів та нерезидентів в країнах світу

Країна	Ставка на оподаткування доходу від роялті для резидента	Ставка на оподаткування доходу від роялті для нерезидента
Україна	18%	15%
Польща	10%	20%
США	15%	35%
Великобританія	24%	33%

Джерело: складено та розраховано за даними [12]

Проаналізувавши світовий досвід податкових ставок на роялті для нерезидентів (рис. 3), можна дійти до висновку, що в Україні спостерігається лояльна політика щодо ставки на оподаткування доходу від роялті.

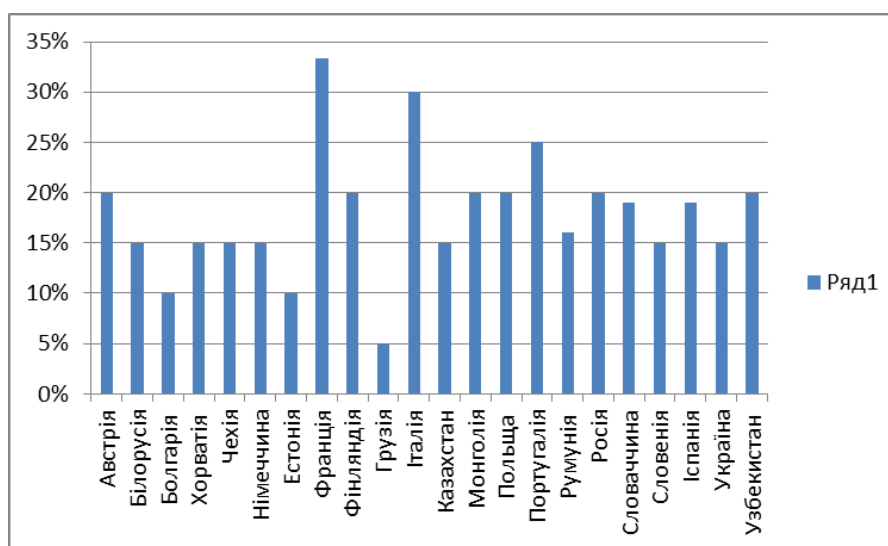


Рис. 3. Ставка на оподаткування доходу від роялті для нерезидентів

Джерело: складено та розраховано за даними [13, 14]

Отже, дані таблиці і рисунку свідчать про те, що процентна ставка оподаткування роялті в Україні для резидентів є завищеною порівняно зі ставкою для нерезидентів. Саме зниження процентної ставки оподаткування роялті для резидентів, або ж навпаки підвищення її для нерезидентів, може спонукати розвитку використання роялті в Україні. Розмежування ставки роялті для резидентів і нерезидентів, врешті-решт, призведе до того, що наша країна отримає позитивний вплив як на бюджет України, так і на розвиток авторського права. Зменшення розміру ставки податку на прибуток від роялті для резидентів сприятиме розвитку економіки.

На наш погляд, слід проаналізувати особливості оподаткування роялті в Україні. Податком на прибуток в Україні, оподатковується той прибуток, який розрахований як різниця між витратами і прибутками підприємства. При цьому, фінансовий результат може

підлягати коригуванню (збільшенню або зменшенню) фінансового результату до оподаткування (прибуток або збиток) на різниці.

Слід розглянути випадки, в яких необхідно відкоригувати фінансовий результат при здійсненні операцій, пов'язаних з виплатою роялті.

Фінансовий результат необхідно збільшити на всю суму роялті, якщо платіж здійснюється (п.п. 140.5.7 ПКУ):

1. Нерезиденту, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, крім випадків, коли інші особи уповноважені таким бенефіціаром на отримання роялті.

2. Нерезиденту щодо об'єкта, права інтелектуальної власності на який вперше виникли у резидента України. Якщо між органом ДФС і платником податків з'явилися розбіжності з питання визначення особи, у якої вперше виникли (були набуті) права інтелектуальної власності на об'єкт інтелектуальної власності, орган ДФС зобов'язаний звернутися в Міністерство економіки і розвитку для отримання відповідного висновку.

3. Нерезиденту, якщо країна його резиденції не передбачає оподаткування роялті.

4. Юридичній особі-платнику єдиного податку.

5. Юридичній особі, яка звільнена від сплати податку на прибуток (неприбуткова організація) або сплачує податок за іншою ставкою, ніж базова ставка (18%).

Фінансовий результат необхідно збільшити на розрахункову величину (п. П. 140.5.6 ПКУ):

1. Якщо роялті виплачується на користь будь-якого нерезидента. При цьому розмір витрат по роялті повинен перевищувати розмір отриманого доходу, пов'язаного з використанням об'єкта ІВ.

2. Розмір збільшеного фінрезультату розраховується за такою формулою:

$$\text{Розмір витрат} * + 4\% \text{ чистого доходу} ** \quad (1)$$

де:

* Розмір витрат, що перевищує суму доходів від роялті.

** Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному.

Дані вимоги не застосовуються в таких випадках:

1. Операції з роялті є контрольованими.

2. Операція не є контрольованою, і сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «втягнутої руки» без подання звіту по ТЦО[15].

Отже, підсумовуючи вище зазначене, роялті обкладається ПДФО за ставкою 18% та військовим збором — за ставкою 1,5%. У випадку з нарахуванням роялті податковим агентом є підприємство, що виплачує дохід, тобто, саме підприємство зобов'язане утримати з виплаченого доходу ПДФО, військовий збір і відобразити таку виплату у формі № 1ДФ [16].

Роялті, що сплачуються за договором на використання творів науки, літератури та мистецтва, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на відповідному підприємстві, не включаються в базу для нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Висновки. Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що з дати набуття чинності норм Податкового Кодексу України, порядок оподаткування операцій, пов'язаних з нарахуванням і сплати роялті дещо змінився, в тому числі, відбулися зміни в самому понятті (терміні) «роялті». Крім того, в Податковому кодексі встановлені певні обмеження щодо внесення сум роялті до складу витрат з податку на прибуток. У разі укладення ліцензійного договору необхідно визначитись з податковим режимом платежу за таким договором і ретельно вивчити всі умови договору із визначенням роялті та нормами податкового кодексу України стосовно оподаткування роялті.

Крім того, слід відмітити позитивну динаміку розвитку інтелектуальної власності в Україні, а саме створення нових режимів оподаткування прибутку від роялті. І в цьому контексті є позитивна практик, оскільки, компанія, на яку передано права утримування нематеріального активу і яка в подальшому отримує роялті, приймає на себе не лише ризики управління та розпорядження отриманими грошовими коштами, а й також ризики стратегічного розвитку бізнесу, вдосконалення торгової марки чи ноу-хау, виконує частину функцій з просування таких ТМ та їх розвитку, можливо, приймає на себе функції стратегічного управління тощо. І саме для того, щоб мінімізувати ризики виведення зі складу витрат для цілей оподаткування сум сплаченого роялті на користь номінальних утримувачів, корпорації мають потурбуватись, аби «ділова мета» існування компаній — утримувачів НМА була очевидною, документально доказовою та такою, яка б не визивала сумнівів у доцільності її існування у контролюючих органів. Подальші дослідження будуть спрямовуватися на аналіз особливостей обліку у зарубіжних країнах та можливості його впровадження на теренах України, що дасть можливість для вітчизняних підприємств освоювати нові об'єкти інтелектуальної власності.

Література

1. Подзізей Р. Популярні країни для виплати роялті [Електронний ресурс] / Р. Подзізей, І. Павлюк. — Режим доступу : https://www.asterslaw.com/ua/press_center/publications/popular_countries_for_royalty_payments.
2. 100 млн грн щорічно виплачується в Україні як роялті, у Польщі — в 50 разів більше [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://rpr.org.ua/news/100-mln-hrn-schorichno-vyplachujetsya-v-ukrajini-yak-royalti-u-polschi-v-50-raziv-bilshe>.
3. Особливості оподаткування роялті в Україні [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://buhgalter24.at.ua/publ/nalogovuj_uchet/osoblivosti_opodatkuvannja_royalti_v_ukrajini/3-1-0-380.
4. Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються, та коментарів до неї [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijnyado/101731.html>.
5. Зимовець В. Особливості бухгалтерського обліку роялті згідно з П(с)БО [Електронний ресурс] / В. Зимовець, С. Зубик. — Режим доступу : <https://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr15.html>.
6. Про оподаткування виплат роялті та відсотків в країнах Європейського Союзу [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://tax.sumy.ua/news.php?id=803>.
7. Изменение режима IP-Box в Люксембурге [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <https://offshoreview.eu/2017/09/26/izmenenie-rezhima-ip-box-v-lyuksemburge>.
8. Люксембург представил законопроект о новом режиме налогообложения объектов интеллектуальной собственности — IPBOX [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <https://offshoreview.eu/2017/09/26/izmenenie-rezhima-ip-box-v-lyuksemburge>.
9. IP Box: как IT-компаниям структурировать бизнес в новых условиях [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <https://www.kv.by/post/1053761-ip-box-kak-it-kompaniyam-strukturirovat-biznes-v-novyh-usloviyah>.
10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk>.
11. Савчук Т. Ризики при выплате роялти на користь нерезидента та їх попередження [Електронний ресурс] / Т. Савчук. — Режим доступу : <https://id-legalgroup.com/ua/blog/riski-pri-viplate-royalti-v-polzy-nerezidenta-i-ih-predypredjenie---tatyana-savchuk--auditor-ID-Legal-Group>.
12. Вишневецький І. Справедливе оподаткування роялті в Україні — міф? [Електронний ресурс] / І. Вишневецький. — Режим доступа : http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA011534.
13. With holding tax rate 2018. International tax [Electronic resource]. — Available at : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-withholding-tax-rates.pdf>.
14. Tomohara A. Domigrant and business networks promote international royalty receipts? Evidence from the U.S. / A. Tomohara // *Applied Economics Letters*. — 2019. — № 26 (9). — P. 759—764.
15. Податковий лікнеп по роялті [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://juscutum.com/ru-tatyana-soloveva-nalogovyy-likbez>.
16. Оподаткування та відображення в обліку роялті, що виплачене на користь фізособи [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/84557>.
17. Juraneck S. Transfer pricing regulation and taxation of royalty payments / S. Juraneck, D. Schindler, G. Schjelderup // *Journal of Public Economic Theory*. — 2018. — № 20 (1). — P. 67—84.
18. Jiménez A. M. BEPS, the Digital(ized) economy and the taxation of services and royalties // *Intertax*. — 2018. — № 46 (8—9). — P. 620—638.

Стаття рекомендована до друку 06.05.2019

© Другов О. О., Вагнер І. М.
Руденко З.М.

References

1. Podzizei, R., & Pavliuk, I. (n. d.). *Populiarni krainy dlia vyplaty roialti [Popular Countries for Compensation of Royalty]*. Retrieved from https://www.asterslaw.com/ua/press_center/publications/popular_countries_for_royalty_payments [in Ukrainian].
2. *100 mln hrn shchorichno vyplachujetsia v Ukraini yak roialti, u Polshchi — v 50 raziv bilshe [100 million UAH is paid annually in Ukraine as royalty, in Poland — 50 times more]*. Retrieved from <https://rpr.org.ua/news/100-mln-hrn-schorichno-vyplachujetsya-v-ukrajini-yak-royalti-u-polschi-v-50-raziv-bilshe> [in Ukrainian].

3. *Osoblyvosti opodatkovannia roialti v Ukraini [Features of the taxation of royalty in Ukraine]*. Retrieved from http://buhgalter24.at.ua/publ/nalogovyj_uchet/osoblyvosti_opodatkovannja_rojalti_v_ukrajini/3-1-0-380 [in Ukrainian].
4. *Typova konvetsiia OON pro unykennia podviinoho opodatkovannia mizh rozvynutymy krainamy ta krainamy, shcho rozvyvaiutsia, ta komentariv do nei [Typical UN Convention on the avoidance of double taxation between developed and developing countries and its comments]*. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/101731.html> [in Ukrainian].
5. Zymovets, V., & Zubyk, S. (2001). *Osoblyvosti bukhhalterskoho obliku roialti zghidno z P(S)BO. [Features of royalty accounting in accordance with P(C)BO]*. Retrieved from <https://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/46/46pr15.html> [in Ukrainian].
6. *Pro opodatkovannia vyplat roialti ta vidsotkiv v krainakh Yevropeiskoho Soiuzu [On taxation of royalties and interest payments in the countries of the European Union]*. Retrieved from <http://rtax.sumy.ua/news.php?id=803> [in Ukrainian].
7. *Izmenenie rezhima IP-Box v Lyukseburge [Changing the mode of IP-Box in Luxembourg]*. Retrieved from <https://offshoreview.eu/2017/09/26/izmenenie-rezhima-ip-box-v-lyukseburge> [in Ukrainian].
8. *Lyukseburg predstavil zakonoproekt o novom rezhime nalogooblozheniya ob'ektov intelektual'noj sobstvennosti — IPBOX [Luxembourg introduced a bill on a new tax regime for intellectual property — IPBOX]*. Retrieved from <https://offshoreview.eu/2017/09/26/izmenenie-rezhima-ip-box-v-lyukseburge> [in Ukrainian].
9. *IP Box: kak IT-kompaniyam strukturovat' biznes v novih usloviyah [IP Box: how IT-companies to structure the business in the new conditions]*. Retrieved from <https://www.kv.by/post/1053761-ip-box-kak-it-kompaniyam-strukturovat-biznes-v-novyh-usloviyah> [in Ukrainian].
10. *Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]*. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/nk> [in Ukrainian].
11. Savchuk, T. (n. d.). *Ryzyky pry vyplati roialti na koryst nerezidenta ta yikh poperedzhennia [Risks in the payment of royalties in favor of non-residents and their prevention]*. Retrieved from <https://id-legalgroup.com/ua/blog/riski-pri-viplate-royalti-v-polzy-nerezidenta-i-ih-predypredjenie---tatyana-savchyk--ayditor-ID-Legal-Group>.
12. Vyshnevetskyi, I. (n. d.). *Spravedlyve opodatkovannia roialti v Ukraini — mif? [Fair taxation of royalty in Ukraine — a myth?]* Retrieved from http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA011534 [in Ukrainian].
13. With holding tax rate 2018. International tax. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-withholding-tax-rates.pdf> [in USA].
14. Tomohara, A. (2019). Domigrant and business networks promote international royalty receipts? Evidence from the U.S. *Applied Economics Letters*, 26 (9), 759—764.
15. *Podatkovi liknep po roialti [Tax certificate on royalty]*. Retrieved from <https://juscutum.com/ru-tatyana-soloveva-nalogovyy-likbez> [in Ukrainian].
16. *Opodatkovannia ta vidobrazhennia v obliku roialti, shcho vyplachene na koryst fizosoby [Taxation and recording in the account of royalties paid for the benefit of natural persons]*. Retrieved from <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/84557> [in Ukrainian].
17. Juranek, S., Schindler, D., & Schjelderup, G. (2018). Transfer pricing regulation and taxation of royalty payments. *Journal of Public Economic Theory*, 20 (1), 67—84.
18. Jiménez, A. M. (2018). BEPS, the Digital(ized) economy and the taxation of services and royalties. *Intertax*, 46 (8—9), 620—638.

The article is recommended for printing 06.05.2019

© Druhov O. O., Vagner I. M.
Rudenko Z.M.