



ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СПІВВІДНОШЕННЯ ЛІЦЕНЗІЙНОГО ДОГОВОРУ ТА ДОГОВОРУ НАЙМУ (ОРЕНДИ) В РОЗРІЗІ БУХГАЛТЕРСЬКО- ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Олександр Бутнік-Сіверський,

*завідувач економіко-правового відділу НДІ інтелектуальної
власності НАПрН України, доктор економічних наук*

Стаття присвячена теоретико-методичним аспектам недоцільності отождолення ліцензійних договорів та договорів найму (оренди) з позиції правового регулювання договірних відносин у сфері права інтелектуальної власності, найму (оренди), з урахуванням вимог бухгалтерського обліку та нарахування податків. Акцентовано увагу на специфіці правового регулювання договірних відносин. Визначено, що потрібно розглядати право інтелектуальної власності як окремий цивільно-правовий інститут, який потребує чіткого відображення в законодавстві. З огляду на це запропоновано внести відповідні зміни до ЦК України. Крім цього, розглянуто економіко-правові особливості сплати платежів. Окрему увагу приділено оподаткуванню доходів у вигляді роялті, паушальних платежів і орендної плати. Зазначено про прогалини у законодавстві щодо оподаткування доходів у вигляді паушальних платежів. Запропоновані зміни до Податкового кодексу України. Водночас, при розгляді питань бухгалтерського обліку обґрунтовано недоцільність відображення об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів при оренді необоротних активів.

Ключові слова: ліцензійний договір, договір найму (оренди), роялті, паушальні платежі, орендні платежі, бухгалтерський облік нематеріальних активів, орендних платежів, оподаткування доходів у вигляді роялті, паушальних платежів.

Актуальність теми дослідження. У науковій літературі проведено чимало досліджень щодо особливостей правового регулювання договірних відносин як у сфері права інтелектуальної власності, так і договорів найму (оренди). Однак з внесенням у 2013 році змін до нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку (Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 року № 627), виникли

нові аспекти, що з позиції правового регулювання договірних відносин, ведення бухгалтерського обліку, нарахування податків, потребують окремого розгляду. У зв'язку з цим особливої актуальності набувають такі

Валентина Троцька,

*старший науковий співробітник НДІ інтелектуальної
власності НАПрН України*





питання. Чи можливо ототожнювати ліцензійні договори та договори найму (оренди)? У чому полягають особливості відображення звітності в бухгалтерському обліку й оподаткування доходів у цих випадках? Ці питання є не випадковими, тому що договори у сфері права інтелектуальної власності та договори найму (оренди) мають як спільні, так і відмінні ознаки. Наведене часто є підґрунтям для проведення дискусій щодо місця вказаних договорів у системі договірних відносин. Пов'язано це з тим, що передача права на оплатне тимчасове використання характерна як для ліцензійних договорів, так і для договорів найму (оренди). Однак основною відмінною ознакою є правова природа правовідносин, які регулюються відповідно до зазначених договорів, що впливає на бухгалтерський облік операцій і оподаткування доходів.

Стан наукової розробки теми. Питання аналізу співвідношення ліцензійного договору та договору найму (оренди) розглядалися у роботах таких іноземних і вітчизняних учених, як А. Амангельди, Л. Веретельник, О. Дзера, В. Дмитришин, В. Дозорцев, В. Дроб'язко, Р. Дроб'язко, В. Луць, Е. Суханов, О. Юлдашева та ін. Науковими дослідженнями охоплено лише деякі питання. Як наслідок відсутні комплексні напрацювання щодо: порівняльно-правового аналізу зазначених договірних відносин; визначення економіко-правових особливостей сплати платежів (роялті, паушальних і орендних платежів) за цими договорами; специфіки оподаткування доходів у вигляді ліцензійних платежів та доходів, отриманих від надання майна (майнових прав) у найм (оренду). Водночас наведені аспекти, пов'язані зі змінами до законодавства у сфері бухгалтерського обліку, лишилися поза увагою науковців.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження теоретико-методичних аспектів правового регулювання право-

відносин, пов'язаних зі сферою інтелектуальної власності та найму (оренди); визначення й аналіз спільних і відмінних ознак ліцензійного договору та договору найму (оренди); економіко-правових особливостей сплати платежів у вигляді роялті та паушальних платежів; особливостей податково-бухгалтерського нарахування платежів за ліцензійним договором і договором найму (оренди).

Виклад основних положень. Згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 627 [1] внесені зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2] (далі — Інструкція). Абзац 1 рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» розділу «Клас 0. Позабалансові рахунки» цієї Інструкції викладено в такій редакції: «На цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, зокрема отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування яким сплачується роялті, та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі відповідних договорів, зокрема, але не виключно оренди (лізингу), та обліковуються на балансі орендодавця». Як бачимо, до орендованих необоротних активів віднесені нематеріальні активи підприємства, до яких належить, зокрема й використання об'єктів авторського права і суміжних прав. Якщо у попередній редакції Інструкції, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291, не містилося такого уточнення щодо нематеріальних активів, то з внесенням змін у 2013 році, виникла низка запитань як правового, так і практичного характеру. Зокрема, в абз. 3 рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» розділу «Клас 0. Позабалансові рахунки» Інструкції передбачено, що «прийняті в оперативну



оренду... нематеріальні активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди». Як впливає з вищенаведених норм Інструкції, підтверджувальним документом при використанні об'єктів авторського права та суміжних прав може бути договір оренди (лізингу), операційної оренди, що не узгоджується з нормами законодавства у сфері права інтелектуальної власності, згідно з якими розпорядження майновими правами інтелектуальної власності здійснюється на підставі договорів, зокрема ліцензійних договорів, авторських договорів (ст. 1107 ЦК України [3], ст. 32, 33 Закону України «Про авторське право і суміжні права» [4]). Наведені положення Інструкції також не узгоджуються з нормами інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. Так, п. 1.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 року № 1327 [5] (далі — Методичні рекомендації) передбачено: «на кожний об'єкт нематеріальних активів комісією підприємства складається (в одному примірнику) Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», у якому, зокрема, зазначається назва документів, згідно з якими «такий об'єкт вводиться в господарський оборот, — договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір». Тобто на відміну від наведених положень Інструкції, Методичні рекомендації визначають, зокрема, ліцензійний договір як підтверджувальний документ при використанні об'єктів права інтелектуальної власності (далі — ОПВ).

Одночасно в п. 2.14 Методичних рекомендацій зазначено, що «об'єкт нематеріальних активів, отриманий

у користування, обліковується користувачем (ліцензіатом) на позабалансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи із розміру винагороди, встановленого в договорі. При цьому платежі за надане право використання результатів інтелектуальної діяльності у вигляді періодичних платежів, обчислених у порядку та строки, встановлені договором, включаються користувачем (ліцензіатом) до витрат звітного періоду». Такий підхід суперечить логіці бухгалтерського обліку щодо зарахування та введення в господарський оборот права користування ОПВ на умовах ліцензійного договору в ліцензіата.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначені в П(С)БО 14 «Оренда», затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 року № 181 [6] (далі — Положення). Виходячи з визначення терміна «оренда», наведеного в п. 4 Положення, оренда визначається як угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Фінансова звітність базується на угоді про оренду. Як зазначено в п. 3 Положення, цей нормативно-правовий акт не поширюється на угоди щодо використання авторських і суміжних прав. Отже, в Положенні передбачено, що правовідносини у сфері оренди, оформлення фінансової звітності здійснюються на підставі договору оренди. Зазначене підтверджує той факт, що при використанні ОПВ як нематеріальних активів підтверджувальним документом може бути договір щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, зокрема, ліцензійний договір, а не договір операційної оренди, як зазначено в Інструкції. Отже необхідно розрізнити правовідносини у сфері права інтелектуальної власності та найму (оренди),



з огляду на їхню специфіку, відображену в основних ознаках, притаманних цим договором.

Спільні та відмінні ознаки ліцензійних договорів і договорів найму (оренди)

У цивілістичній доктрині існують різні підходи до систематизації договорів. Так, науковці (Р. Шишка, Є. Мічурін та ін.) пропонують класифікацію договорів на основі приписів законодавства, за сферою регулювання суспільних відносин на: господарські (глава 20 ГК України [7]), інвестиційні (ст. 9 Закону України «Про інвестиційну діяльність» [8]), банківські (Закон України «Про банки і банківську діяльність» [9]), зовнішнь-економічні (ст. 6 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [10]), сімейні (ст. 9 Сімейного кодексу України [11]), договори у сфері інтелектуальної власності (щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності) (глави 75, 76 ЦК України [12]) тощо. Керуючись нормами ЦК України, інші вчені (Т. Боднар, О. Дзера, Н. Кузнецова) класифікують договори за їхньою юридичною спрямованістю (юридичним змістом), серед яких розрізняють: договори, спрямовані на передачу майна у користування (глави 58–60); договори, спрямовані на реалізацію виключних прав (глави 75, 76) [13]. Л. Веретельник також окремо виділяє договори «про передачу майна у володіння і користування», договори «про створення результату творчої, інтелектуальної та іншої діяльності (літературного чи сценарного замовлення, художнього замовлення, постановочний, виконавський)» та «про надання майнових прав на використання результату творчої діяльності (ліцензійний договір, ноу-хау, комерційної концесії, інжинірингу)» [14]. В. Луць залежно від правових наслідків (правової мети) звертає увагу на «групи цивільно-правових договорів, що їх використовують у підприємницькій ді-

яльності», серед яких: «договори про передачу майна у тимчасове користування (майновий найм, оренда, лізинг, прокат тощо)»; «договори про передання результатів інтелектуальної діяльності (ліцензійні договори, договори про передачу науково-технічної продукції, комерційна концесія тощо)» [15].

Як бачимо, не зважаючи на різні підходи до систематизації договорів, договори про передачу майна в тимчасове користування та договори у сфері права інтелектуальної власності науковці розглядають окремо, що, на нашу думку, відповідає як формальним підставам їх законодавчого передбачення в Цивільному кодексі України, так і предмету регулювання договірних відносин. Однак не завжди існувала єдина позиція вчених щодо ліцензійних договорів. Раніше, як зазначає В. Дмитришин, «ліцензійний договір відносили і до договорів купівлі-продажу, і до договорів найму, і до договорів оренди, і до договорів товариства. Існували думки, що договір ліцензії є не якимось самостійним видом договорів, а лише узагальненою назвою різних форм використання прав на об'єкт інтелектуальної власності без втрати правовласником прав на цей об'єкт. Залежно від фактичного складу правовідносин, до таких договорів застосовувалися правові норми, що здійснювали регулювання певних типів договорів» [16]. Проте з розвитком договірних відносин, напрацюванням відповідної практики погляди почали змінюватися, й сьогодні, керуючись нормами законодавства, науковими дослідженнями можливо стверджувати: договори щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності, зокрема й ліцензійні договори, як й інші договори, передбачені цивільним законодавством, мають свою специфіку та є самостійними договорами.

Чинне законодавство визначає, що *за ліцензійним договором* одна сторона



(ліцензіар) надає другій стороні (ліцензіату) дозвіл на використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензію) на умовах, визначених за взаємною згодою сторін з урахуванням вимог Цивільного кодексу України та іншого закону (ч. 1 ст. 1109 ЦК України). Ліцензія може бути виключною, одиничною, невиключною (ч. 3 ст. 1108 ЦК України). *За договором найму* (оренди) наймодавець передає чи зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк (ст. 759 ЦК України). Водночас предметом договору найму можуть бути майнові права (ч. 2 ст. 760 ЦК України).

Отже, за ліцензійним договором, сторонами є: ліцензіар (суб'єкт права інтелектуальної власності (ст. 421 ЦК України)) та ліцензіат, а згідно з договором найму (оренди) — наймодавець (власник речі; особа, якій належать майнові права; особа, уповноважена на укладення договору (ст. 761 ЦК України)) та наймач. Поряд з тим, інші закони встановлюють певні вимоги до осіб, які можуть бути наймодавцями. Так, відповідно до ст. 787 ЦК України наймодавцем за договором прокату може бути особа, що здійснює підприємницьку діяльність; ст. 5 Закону України «Про оренду державного та комунального майна» [17] встановлені відповідні установи та підприємства, що можуть бути орендодавцями державного та комунального майна.

На основі наведених визначень понять договорів за ліцензійним договором надається дозвіл на використання ОПВ, а за договором найму (оренди) — майно в користування. Така особливість пов'язана з тим, що результати інтелектуальної, творчої діяльності є нематеріальними благами (ст. 199 ЦК України), а договори найму (оренди) стосуються майна (речей) або майнових прав (чч. 1, 2 ст. 760 ЦК України). Саме на нематеріальному та майновому характері відносин наголо-

шують вчені при узагальненні характерних ознак, притаманних ліцензійним договорам і договорам найму (оренди). Наприклад, В. Базилевич, В. Ільїн наводять такі ознаки ліцензійного договору: «інтелектуальний продукт є нематеріальним; ліцензіат набуває права на використання визначених договором майнових прав на об'єкт інтелектуальної власності; матеріальні об'єкти, що передаються за ліцензійним договором, є лише носіями інформації, що є інтелектуальною власністю; основний елемент об'єкта ліцензії — патентне право, не стає майновою власністю покупця, а передається йому в тимчасове користування на певний термін; власник патенту в разі видачі ліцензії зберігає за собою майнові права на об'єкт інтелектуальної власності» [18]. Для порівняння, О. Дзера [19] виділяє основні ознаки, притаманні договору найму (оренди) майна, а саме:

- «1) надання певного майна особою, яка уповноважена ним розпоряджатися, у володіння та користування (або тільки у користування) іншій особі без переходу до такої особи права власності;
- 2) тимчасовий характер (по закінченні строку найму (оренди) майно повертається наймодавцю);
- 3) оплатний характер (наймач завжди має виплачувати платежі наймодавцеві за користування майном)».

Отже, *основна відмінність полягає в нематеріальному та майновому (речовому) характері об'єктів (майна), що надаються у використання (користування), що позначається на особливому правовому регулюванні правовідносин. Розглядаючи зазначене питання Т. Нікольська доходить висновку, що «наявність суттєвих відмінностей між об'єктами права інтелектуальної власності та речами зумовила недоречність їх спільного регулювання як стосовно абсолютних, так і відносних правовідносин» [20].*



Про те, що «на результати інтелектуальної діяльності не може бути поширений режим, встановлений для матеріальних речей, а саме такий режим і є головним критерієм для виділення правових категорій, інакше юридичні класифікації перетворилися б на суто схоластичне заняття», зазначає також В. Дозорцев [21]. Такої ж думки дотримується В. Крижна, котра вважає, що «недоцільно використовувати до нематеріальних творчих досягнень як інститут права власності, так і договори, що традиційно стосуються майна» [22]. На переконання О. Дзери, Н. Кузнецової, Р. Майданика «особливою правовою формою використання творів науки, літератури, мистецтва і об'єктів промислової власності є цивільно-правові договори, що їх називають договорами на розпорядження майновими правами інтелектуальної власності. Особливими ці договори є тому, що їх об'єкт — нематеріальні блага, а саме: твори науки, літератури, мистецтва, винаходи тощо» [23]. О. Дзера уточнює, що «об'єкти права інтелектуальної власності мають інтелектуальний характер і за своєю природою належать до безтілесних речей» [24]. Розглядаючи специфіку права інтелектуальної власності, В. Дроб'язко та Р. Дроб'язко зазначають: «прихильники використання терміну «інтелектуальна власність» підкреслюють, що йдеться про особливу власність, яка вимагає спеціального регулювання через її нематеріальний характер» [25].

Потрібно погодитися з наведеними дослідженнями вчених. На відміну від договору найму (оренди), згідно з яким передається в користування певне майно (рід), за ліцензійним договором надається дозвіл на використання ОПВ, які визнаються нематеріальними благами. Здійснюючи порівняльний аналіз договору майнового найму (оренди, лізингу) та ліцензійного договору, О. Дзера вказує, що «характерним для цих договорів є елемент користування. Але умовами до-

говору оренди або лізингу може бути передбачено право викупу орендованого майна, тобто передачу орендованого майна у власність, що неможливо у ліцензійному договорі». Порівнюючи договори, вчений доходить висновку: «деякі ознаки та умови ліцензійного договору схожі з ознаками та умовами інших цивільно-правових договорів. Ліцензійний договір — це окремий вид договору і ототожнювати його, зокрема з договорами купівлі-продажу, найму або товариства, не можна» [24].

Утім незважаючи на очевидність наведеного, неможливо оминати увагою положення ч. 2 ст. 760 ЦК України, згідно з якими предметом договору найму можуть бути майнові права. Складність ситуації полягає у тому, що майнові права і (чи) особисті немайнові права становлять право інтелектуальної власності, а законодавець у наведеній статті Цивільного кодексу України не уточнює, які саме майнові права можуть бути предметом договору найму. З огляду на таку нечіткість, вказані норми пояснюються науковцями по-різному. Так, В. Луць і В. Косак, коментуючи ці положення Цивільного кодексу України, наводять приклади майнових авторських прав та майнових прав промислової власності [26]. Подібного висновку дійшла О. Кравченко, яка зазначає, що до майнових прав належать «майнові права автора та суб'єкта авторського права, володільця об'єкта промислової власності, права на чужі речі» [27]. С. Бичкова та інші вчені [28] дотримуються іншої думки. Вони вважають, що до майнових прав, зокрема, належить «право на земельну частку (пай), речові права на чуже майно тощо». Є і позиція, що майнові права інтелектуальної власності можуть бути додатковим предметом договору найму (оренди). «Ділова практика на сьогодні склалася так, що майнові права є, як правило, додатковим предметом оренди разом із майном. Так, наприклад, разом із цілісним майновим ком-



плексом підприємства в оренду можуть передаватися права на використання земельної ділянки, будівлями та спорудами, майновими правами інтелектуальної власності тощо» [29]. Висловлюються й інші концептуально нові погляди, що пов'язують майнове право з майбутнім перетворенням на річ. Зокрема, на думку С. Шимон «це може бути, по-перше, майнове право на об'єкт-річ, який виникне у майбутньому (наприклад, на об'єкт незавершеного будівництва), або, по-друге, майнове право вимоги щодо сплати грошових коштів, передання іншого майна у власність. Іншими словами — об'єктом права власності може бути таке майнове право, яке в майбутньому трансформується в річ» [30].

Як бачимо, однозначний підхід до питань майнових прав, які можуть бути предметом договору найму (оренди), відсутній. Пов'язано це із законодавчою невизначеністю, що може негативно вплинути на практику застосування наведених норм. Тож, на наш погляд, необхідно відділити майнові права інтелектуальної власності від майнових прав, які можуть бути предметом договору найму. З метою однозначного трактування положень законодавства, узгодження їх між собою, вважаємо за доцільне внести зміни до ч. 2 ст. 760 ЦК України, визначивши, що предметом договору найму можуть бути майнові права, крім майнових прав інтелектуальної власності.

А поки діють чинні норми, як вважає С. Шимон, єдиним виходом у їх вирішенні проблемного питання є «застосування юридичних фікцій, основи яких закладені в положенні ст. 190 ЦК України, яка визнає майнове право річчю» [31]. Справді, згідно з цією статтею «майном вважається річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Майнові права визнаються речовими правами». Тобто автор пропонує на практиці у випадку найму (оренди) майнових прав керуватися нормами, що визначають майно-

ві права речовими правами. Наведена пропозиція видається слушною. На підтвердження цього слід додати, що згідно зі ст. 199 ЦК України результати інтелектуальної, творчої діяльності є нематеріальними благами, що створюють цивільні права та обов'язки відповідно до Книги четвертої ЦК України та інших законів. Така відсилка на вказані норми свідчить про те, що у випадку виникнення правовідносин, пов'язаних з використанням ОПІВ, доцільно керуватися відповідними нормами цієї Книги та спеціальних законів у сфері права інтелектуальної власності, а не іншими, зокрема у сфері найму (оренди).

Правом власності є право особи на річ (ст. 316 ЦК України). При цьому право інтелектуальної власності та право власності на річ не залежать одне від одного (ч. 1 ст. 419 ЦК України). Відповідно до ч. 1 ст. 319 ЦК України, власник володіє, користується, розпоряджається своїм майном на власний розсуд. Однак, зважаючи на вищенаведену специфіку охорони прав, вказані норми не можуть бути застосовані до сфери права інтелектуальної власності. Зазначене підтверджує В. Калятін, який вважає, що «для нематеріальних речей, не обмежених у просторі» *володіння, притаманне фізичним речам, щодо ОПІВ не може бути застосоване*, а право використання відрізняється від користування». Як зауважує вчений, особливістю ОПІВ є те, що «за своїми натуральними характеристикам нематеріальний об'єкт може бути використаний одночасно необмеженим колом осіб» [32]. Дійсно, дозвіл на використання ОПІВ може надаватися невизначеному колу осіб, наприклад у разі невиключної ліцензії (ч. 3 ст. 1108 ЦК України). Досліджуючи ці питання, В. Дмитришин вказує: «суттєва відмінність полягає у тому, що за договором найму майно чи майнові права надаються одній особі, а при наданні невиключної ліцензії, майнове право може надава-



тись невизначеному колу осіб» [16]. На додачу до цього М. Волинкіна звертає увагу на відмінність, що полягає в територіальних особливостях розповсюдження ОПВ і майна (речей). Так, «матеріальний об'єкт обмежений у просторі, правом його користування (володіння, фізичного володіння) наділене обмежене коло осіб, у той час як нематеріальний характер інтелектуальної діяльності дає можливість одночасного використання її результату необмеженим колом осіб без територіальних обмежень, нематеріальний об'єкт не обмежений в просторі» [33].

Водночас інші вчені, В. Дроб'язко та Р. Дроб'язко, пояснюють, що правовий режим власності «прийнятний лише для матеріальних носіїв результатів творчості. Тому до продуктів інтелектуальної творчості застосовують режим виключних прав, який полягає в тому, що тільки творці цих продуктів, за винятком випадків, прямо зазначених законом, мають право користуватися та розпоряджатися ними» [25].

Отже, виключні права суб'єктів інтелектуальної власності дають їм можливість розпоряджатися майновими правами. З огляду на наведене, спільним для договорів у сфері права інтелектуальної власності та договорів найму (оренди) є розпорядження майновими правами (майном, річчю).

Крім цього, існують відмінності в амортизації нематеріальних об'єктів та майна (речі). ОПВ, на відміну від майна (речі) не мають фізичного зношення, проте охорона майнових прав має відповідні обмеження. Так, згідно з ч. 1 ст. 1110 ЦК України, ліцензійний договір укладається на строк, встановлений договором, який повинен спливати не пізніше спливу строку чинності виключного майнового права на визначений у договорі ОПВ. Строк чинності майнових прав інтелектуальної власності визначається законом. Наприклад, строк чинності майнових прав інтелектуальної власності на твір спливає через 70 років,

що відліковується з 1 січня року, наступного за роком смерті автора чи останнього із співавторів, який пережив інших співавторів, крім випадків передбачених законом (ст. 446 ЦК України). Тобто ліцензійний договір може бути укладений в межах строку чинності майнових прав інтелектуальної власності. На відміну від законодавства у сфері інтелектуальної власності, договір найму (оренди) укладається на строк, визначений договором, хоча законом можуть бути встановлені максимальні (граничні) строки договору найму певних видів майна (ч.ч. 1, 3 ст. 763 ЦК України). Якщо в договорі строк найму не встановлено, вважається, що він укладений на невизначений строк (ч. 2 ст. 763 ЦК України). Практично відповідно до договору найму (оренди) майно (річ) може надаватися у користування доти, доки воно не буде зношене, втратить товарний вигляд, виявиться застарілим, не конкурентоспроможним тощо.

Відмінним є також правове регулювання договірних відносин у сфері права інтелектуальної власності та *прокату рухомих речей*. Згідно з ч. 2 ст. 787 ЦК України, договір прокату таких речей є договором приєднання. Договором приєднання вважається договір, умови якого встановлені однією зі сторін у формулярах або інших стандартних формах, який може бути укладений лише шляхом приєднання другої сторони до запропонованого договору в цілому (ст. 634 ЦК України). На відміну від договору прокату рухомих речей, ст. 1109 ЦК України чітко визначені умови ліцензійного договору, що визначаються на розсуд сторін і погоджуються ними, крім тих, що є обов'язковими відповідно до положень Цивільного кодексу України й інших законів. Отож умови ліцензійних договорів, на відміну від умов договору прокату (договору приєднання) рухомих речей, не можуть бути встановлені у формулярах або інших стандартних формах.



Ще однією відмінною ознакою є різні правові підстави продовження дії укладених договорів. Зокрема, на практиці протягом дії договору найму (оренди) може змінитися власник речі, переданої в найм (оренду), тоді до нового власника переходять права й обов'язки наймодавця. Згідно з ч. 2 ст. 770 ЦК України, сторони можуть встановити в договорі найму, що у разі відчуження наймодавцем речі договір найму припиняється, що тягне за собою, за необхідності, укладення договору з новим власником. Для порівняння, укладення договору про передачу виключних майнових прав інтелектуальної власності не впливає на ліцензійні договори, що були укладені раніше (ч. 2 ст. 1113 ЦК України). Такі норми, на відміну від положень щодо найму, дозволяють продовжити використання ОПІВ після передачі (відчуження) майнових прав інтелектуальної власності іншій особі.

На основі проведеного аналізу можливо узагальнити спільні та відмінні ознаки договорів щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, зокрема ліцензійних договорів і договорів найму (оренди).

Спільні ознаки: тимчасовий характер використання (користування); оплатний характер.

Відмінні ознаки: результат інтелектуальної, творчої діяльності є нематеріальним благом, а майно (майнові права на річ) мають майновий характер і визнаються речовими правами; у разі видачі ліцензії ліцензіату майнові права на ОПІВ залишаються в ліцензіара, при укладенні договору найму (оренди) в наймодавця залишається право власності на майно (річ); строк ліцензійного договору не може бути більшим від строку чинності майнових прав на ОПІВ, а договір найму (оренди) укладається на строк,

визначений цим договором, а якщо строк не встановлений, то він вважається укладеним на невизначений строк; при наданні невиключної ліцензії ліцензіар може сам використовувати ОПІВ, а також надавати дозвіл на використання ОПІВ іншим особам, у той час як за договором найму (оренди) майно (річ) надається одній особі; нематеріальні об'єкти піддаються моральній амортизації, а майно (річ) — переважно фізичній амортизації; укладення договору про передачу виключних майнових прав інтелектуальної власності не впливає на ліцензійні договори, що були укладені раніше, водночас при зміні власника речі, переданої в найм (оренду), права та обов'язки наймодавця переходять до нового власника і залежно від умов договору, такий договір припиняється.

Як бачимо, відмінних ознак між ліцензійним договором і договором найму (оренди) значно більше, що позначається на правовому регулюванні відповідних договірних відносин. Наведене дає підстави стверджувати, що *право інтелектуальної власності потрібно розглядати як окремий цивільно-правовий інститут. Правове регулювання договірних відносин щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності та найму (оренди) має свої особливості, що потребують чіткого відображення в законодавстві, зокрема і питань бухгалтерського обліку й оподаткування доходів**. ♦

* Закінчення статті в наступному номері.

**Список використаних джерел**

1. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 року № 627 // Офіційний вісник України. — 2013. — № 58. — Ст. 2103.
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 30.11.1999 року № 291 // Офіційний вісник України. — 2000. — № 52. — Ст. 2606.
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 року № 435-IV : станом на 07.07.2014 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
4. Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.1993 року № 3792-XII (у новій редакції від 11.07.2001 № 2627-III) : станом на 05.12.2012 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» № 1327 від 16.11.2009 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233413 &cat_id=34932.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 року № 181 // Офіційний вісник України. — 2000. — № 33. — С. 114. — Ст. 1416.
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV : станом на 24.07.2014 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
8. Закон України «Про інвестиційну діяльність» № 1560-XII від 18.09.1991 року : станом на 09.11.2013 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
9. Закон України «Про банки і банківську діяльність» № 2121-III від 07.12.2000 року : станом на 04.06.2014 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
10. Закон УРСР «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-XII від 16.04.1991 року : станом на 19.04.2014 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
11. Сімейний кодекс України № 2947-III від 10.01.2002 року : станом на 04.08.2013 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2947-14>.
12. Цивільне право України : курс лекцій : у 6 т. — Т. 5. — Кн. 2. Договірне право. Загальні положення про договори на передачу майна у власність / Р.Б. Шишка (кер. авт. кол.), Є. О. Мічурін та ін. ; за ред. Р. Б. Шишки. — Х., 2006. — С. 57–74.
13. Боднар Т. В. Договірне право України. Загальна частина: навч. посіб./ Т.В. Боднар, О.В. Дзера, Н.С. Кузнєцова та ін. — К. : Юрінком Інтер, 2008. — 323 с.
14. Веретельник Л. К. Систематизація договорів у цивільному праві : автореф. дис. канд. юрид. наук [Електронний ресурс] / Л.К. Веретельник. — Режим доступу : <http://referatu.com.ua/referats/7569/174374/?page=1>.



15. Луць В. В. *Контракти в підприємницькій діяльності : навч. посібн.* / В. В. Луць. — 2-е вид. перероб. і допов. — К. : Юрінком Інтер, 2008. — 63 с.
16. Дмитришин В. С. *Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності в Україні : навч. посібн. для студ. вищих навч. закладів* / В. С. Дмитришин. — К. : Инст. інтел. власн. і права, 2008.
17. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 року № 2269-XII : станом на 26.09.2013 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>.
18. Базилевич В. *Інтелектуальна власність* / В. Базилевич, В. Ільїн. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://pidruchniki.ws/17810409/ekonomika/intelektualna_vlasnist_-_bazilevich_vd.
19. Дзера О. В. *Цивільне право України. Особлива частина* [Електронний ресурс] / О. В. Дзера. — Режим доступу : http://pidruchniki.ws/1368042849774/pravo/dogovir_pauti_orendi.
20. Нікольська Т. В. *Місце договорів з розпорядження майновими правами інтелектуальної власності на торговельну марку в системі договорів* [Електронний ресурс] / Т. В. Нікольська. — Режим доступу : http://kul.kiev.ua/images/chasop/2011_3/205.pdf.
21. Дозорцев В. А. *Принципиальные черты права собственности в Гражданском кодексе* [Электронный ресурс] / В. А. Дозорцев. — Режим доступа : <http://sudru.com/>.
22. Крижна В. М. *Загальна характеристика договорів щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності* / В. М. Крижна // *Право України*. — 2004. — № 9. — 68 с.
23. *Цивільне право України. Особлива частина : підруч.* / За ред. О. В. Дзери, Н. С. Кузнецової, Р. А. Майданика. — 3-тє вид., перероб. і допов. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 1176 с.
24. Дзера О. В. *Зобов'язальне право* [Електронний ресурс] / О. В. Дзера. — Режим доступу : <http://uristinfo.net/2010-12-27-04-58-59/49-ov-dzera-zobov-jazalne-pravo/909-glava-22-dogovori-pro-vikoristannja-promislovoyi-vlasnosti.html>.
25. Дроб'язко В. С. *Право інтелектуальної власності : навч. посібн.* / В. С. Дроб'язко, Р. В. Дроб'язко. — К. : Юрінком Інтер, 2004. — 12 с.
26. *Цивільний кодекс України : наук.-практ. коментар* / за ред. розробників проекту Цивільного кодексу України. — К., 2004. — 504 с.
27. Кравченко О. П. *Договори найму (оренди) та позички, їх відмінності* [Електронний ресурс] / О. П. Кравченко. — Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua/5246>.
28. Бичкова С. С. *Цивільне право України. Договірні та недоговірні зобов'язання : навч. посібн.* [Електронний ресурс] / С. С. Бичкова, І. А. Бірюков, В. І. Бобрик ; за заг. ред. С. С. Бичкової та ін. — К. : КНТ, 2006. — 498 с. — Режим доступу : http://www.big-lib.com/book/6_Civilne_pravo_Ukraini_Dogovirni_ta_nedogovirni_zobovuzannya.
29. *Цивільний кодекс України : наук.-практ. коментар* // Радник. Український юридичний портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://radnik.info/komentar.html>.
30. Шимон С. І. *Майнові права в контексті сучасних концепцій права власності в цивілістиці* [Електронний ресурс] / С. І. Шимон. — Режим доступу : http://kul.kiev.ua/images/chasop/2012_2/192.pdf.



31. Шимон С. И. К дискуссии о праве собственности на имущественные права [Электронный ресурс] / С. И. Шимон. — Режим доступа : http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/29444/1/74_%D0%A8%D0%B8%D0%BC%D0%BE%D0%BD.pdf.
32. Калятин В. О. Интеллектуальная собственность (Исключительные права). учебник для вузов / В. О. Калятин. — М. : НОРМА (Издательская группа НОРМА — НОРМА М), 2000. — 480 с.
33. Волюнкина М. Содержание исключительного права: право запрета как принцип абсолютного права / М. Волюнкина // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. — 2012. — № 9. — 8 с.

Надійшла до редакції 29.08.2014 року

А. Бутнік-Сіверський, В. Троцька. Теоретико-методическим аспекты соотношения лицензионного договора и договоров найма (аренды) с позиции бухгалтерско-налогового законодательства. Стаття посвящена теоретико-методическим аспектам нецелесообразности отождествления лицензионных договоров и договоров найма (аренды) с позиции правового регулирования договорных отношений в сфере интеллектуальной собственности, найма (аренды), с учетом требований бухгалтерского учета и начисления налогов. Определены общие и отличительные признаки договоров в сфере интеллектуальной собственности, в частности лицензионных договоров и договоров найма (аренды). Указано, что права собственника имущества (вещи) и имущественные права субъекта интеллектуальной собственности отличаются. Акцентировано внимание на специфике правового регулирования договорных отношений. Определено, что следует рассматривать право интеллектуальной собственности как отдельный гражданско-правовой институт, который требует чёткого отражения в законодательстве. В связи с этим предложено внести соответствующие изменения в Гражданский кодекс Украины с целью избежания отождествления положений относительно имущественных прав, которые являются предметом договора найма (аренды) и имущественных прав интеллектуальной собственности.

Кроме того, рассмотрены экономико-правовые особенности выплаты платежей. Обращено отдельное внимание вопросам налогообложения доходов в виде роялти, паушальных платежей и арендной платы. Подробно рассмотрены положения законодательства относительно выплаты паушальных платежей, которые имеют некоторые общие черты с арендными платежами. Указано на пробелы в законодательстве о налогообложении доходов в виде паушальных платежей. Предложены изменения в Налоговый кодекс Украины.

В то же время при рассмотрении вопросов бухгалтерського учета, обосновано необходимость изъятия требований по отображению объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов при аренде необоротных активов в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 года № 291 (с изменениями от 27.06.2013 года № 627).

Ключевые слова: лицензионный договор, договор найма (аренды), роялти, паушальные платежи, арендные платежи, бухгалтерский учет нематериальных активов, арендных платежей, налогообложение доходов в виде роялти, паушальных платежей



O. Butnik-Siverskiy, V. Trotska. The theoretical and methodical aspects of correlation of license agreement and lease contract in the context of the accounting and tax legal system. The article is devoted to the theoretical and methodical aspects of license agreements comparison for use of intellectual property objects and lease contracts.

This is noted about identification inexpediency of these agreements from the legal regulation position of contract relations in the field of intellectual property, lease, charging taxes and demands of accounting requirements.

Based on the comparative analysis is defined the common and distinctive characteristics of license agreements and lease contracts and also economic and legal features of payments according to this agreements.

It is noted that the rights of property owner (thing) and proprietary rights of intellectual property subject differ.

Attention is accented on the legal regulation specific of the contract relations.

Scientific researches of different scientists are analysed, they compare the non-proprietary character of intellectual property objects and proprietary (material) character of commodities that are given in leasing.

It is clarified, when proprietary rights can be a subject of lease contract.

Based on the conducted analysis has been made the conclusions. Certainly, that license agreements and lease contracts are independent agreements.

Therefore the right of intellectual property should be considered as a separate civil-law institution. So the license agreement and lease contract have some features regarding the legal regulation of contract relations. It requires a distinct reflection in a law.

For this reason to bring the corresponding changes in the Civil Code of Ukraine is offered.

In this article the legislation aspects of accounting and taxation of income are discussed.

Here the norms of Ministry of Finance of Ukraine orders for accounting are analysed. It is proved the necessity of norms clarification, touching the leased non-current assets, taking to account the legislation norms in the field of intellectual property.

Also, special attention is spared to taxation of income in the forms of royalty, lump-sum payments (one-time payments) and leasing payment.

In this article it is discussed the problematic aspects touching the legislation norm of taxation of income in the form lumpsum payments.

It is indicated on weak points in the legislation of taxation of income in the form of these payments. So, a concept «lumpsum payments» is absent in the Tax Code of Ukraine. It is offered to define this concept and insert other corresponding changes to the Code.

Keywords: license agreement, hiring (rent), royalties, lump-sum payments, lease payments, accounting for intangible assets, lease payments, tax revenue in the form of royalties, lump payments