



УДК 347.73

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-НЕРЕЗИДЕНТІВ, ОТРИМАНИХ ВІД ОПЕРАЦІЙ З ОБ'ЄКТАМИ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ*

Віктор Романюк,

здобувач Київського міжнародного університету права

У статті підіймаються теоретичні та практичні питання оподаткування доходів нерезидентів-фізичних осіб, які вони отримують від операцій з об'єктами права інтелектуальної власності. Розглядаються вихідні засади щодо міжнародних податкових угод, укладених Україною, та особливості їх застосування. Аналізуються положення чинного податкового законодавства України у сфері оподаткування доходів, нарахування роялті, паушальних платежів, тощо, та надаються рекомендації щодо удосконалення такого законодавства.

Ключові слова: подвійне оподаткування, нерезидент, роялті, інтелектуальна власність, паушальний платіж.

Україна у 2014 році підписала Угоду про Асоціацію щодо зони вільної торгівлі з Європейським Союзом, що тягне за собою істотне реформування усіх сфер життєдіяльності держави, у тому числі й оподаткування. В якому серед низки суттєвих проблем, з якими стикається національна економіка, існує й проблема якісного правового забезпечення оподаткування доходів фізичних осіб – нерезидентів. У даному разі мова йде про використання механізмів усунення подвійного оподаткування. Адже проблеми подвійного оподаткування відносяться до питань, які загалом потребують розв'язання як на практичному, так і теоретичному рівні. Адже ці проблеми, зазвичай, започатковуються на стику таких категорій як «об'єкт оподаткування» та «платник». На ці проблеми звертають увагу представники різних наук, як економічних, так і юридичних [1; 2].

У цілому, якщо положення податкового права в Україні знайшли широ-

кого дослідження, на користь чого слугують роботи таких провідних учених як Воронова Л.К., Касьяненко Л.М., Кучерявенко М.П., Криницький І.Є., Орлюк О.П., Пришва Н.Ю., Пацурківський П.С., Савченко Л.А. та інші, то безпосередньо питання оподаткування нерезидентів досліджено недостатньо. Предметом дисертаційних досліджень, наприклад, Дмитренка Г.В., Нонко А.В., Яценко К.В. виступають питання порівняльно-правового аналізу або гармонізації чи адаптації податкового законодавства із законодавством ЄС.

Існує цілий ряд інших проблем, пов'язаних з реалізацією правового статусу нерезидентів, які виникли на стику податкового права та права інтелектуальної власності. Так, із 1 квітня 2011 р. суб'єкти підприємницької діяльності України зіткнулися з обмеженнями по віднесенню роялті, нарахованого на користь нерезидента, на витрати підприємства.

* Стаття друкується в авторській редакції



Адже чинним Податковим кодексом України (далі – ПКУ) після змін, внесених Законом України від 07.07.2011 р. № 3609-VI [3], під роялті розуміється 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) організації мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) (п. 14.1.225 ст. 14 ПКУ [4]). Зазначений перелік порівняно з початковою редакцією даної статті розширений таким об'єктом інтелектуальної власності (а саме об'єктом авторського права) як передачі (програм) організацій мовлення.

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

Доцільно відзначити, що подібне визначення терміну «роялті» закріплено у п. 3 ст. 12 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та по-

передження податкових ухилень [5]. Водночас зазначене визначення не узгоджується з положеннями законодавства України у сфері інтелектуальної власності, зокрема зі ст. 420 ЦК України [6] та Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» [7], якими закріплені види об'єктів інтелектуальної власності. Так, зокрема, зареєстрований знак на товари і послуги чи торговельна марка – це той же самий об'єкт інтелектуальної власності.

Роз'яснення, що свого часу надавалися податковими органами (до 2011 року, тобто до вступу у чинність Податкового кодексу України), свідчили, що термін «роялті», що використовувався раніше на підставі положень Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», не поширюється на всі види об'єктів інтелектуальної власності, зокрема, не поширюється на такі об'єкти суміжних прав як виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення.

Доцільно зауважити, що під час обговорення процесу кодифікації податкового законодавства до Верховної Ради України надавалося декілька проектів Податкового кодексу. Так, згідно з проектом Податкового кодексу № 6509-1 від 16.06.2010, внесеним на розгляд Верховної Ради України народним депутатом України Катеринчуком М.Д. [8], відповідно до ч. 3 ст. 218, до загального доходу платника податку пропонувалося включати, зокрема, доходи від продажу об'єктів прав інтелектуальної (промислової) власності; доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або порядкування іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами) (далі – роялті). Таке визначення значно відрізняється від прийнятого нині, водночас, також потребує удосконалення.



Натомість вважаємо за доцільне підтримати позицію, яка неодноразово висловлювалася представниками НДІ інтелектуальної власності НА-ПрНУ. Зокрема, к.е.н. Борко Ю.В. вважає, що було б за доцільно у Податковому кодексі передбачити, що роялті – це будь-які платежі, що їх одержано у вигляді винагород (компенсацій) за використання або надання дозволу на використання об'єктів права інтелектуальної власності. Таке визначення узгоджується, зокрема, з п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», згідно якого роялті – платежі за право користування об'єктами права інтелектуальної власності [9, с. 181-182].

Аналіз податкового законодавства та законодавства у сфері інтелектуальної власності, а також монографічних джерел дозволяє розглядати поняття роялті як будь-якого платежу (платежів) будь-якого виду, одержаного (одержаних) 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, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). При цьому не вважатимуться роялті платежі за отримання об'єктів власності, визначених у частині першій цього пункту, у володіння чи власність особи або якщо умови користування такими об'єктами власності надають право користувачу продати або відчужити іншим способом такий об'єкт власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі,

формули, процеси, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошування) є обов'язковим згідно із законодавством України.

Повертаючись до проблем віднесення роялті до собівартості продукції, зазначимо наступне. Так, згідно п. 138.1. ст. 138 ПКУ роялті включається до складу витрат, що враховуються при численні об'єкту оподаткування, а саме до складу: витрат операційної діяльності, в які включається собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг; інших витрат, визначених згідно з переліком статей ПКУ; крім витрат, визначених у п. 138.3 ст. 138 та у ст. 139 ПКУ.

Податковим кодексом передбачені обмеження на включення роялті, нараховане на користь нерезидента, в інші витрати підприємства (п. 140.1.2 ст. 140 ПКУ). Це обмеження спрямоване на припинення використання роялті для цілей мінімізації податку на прибуток. Річ у тому, що інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені (п. 138.5 ст. 138 ПКУ). Це означає, що за відсутності обмежень роялті, нараховане на користь нерезидента, наприклад, за використання запатентованого промислового зразка у фірмовому стилі підприємства торгівлі, можна відносити у будь-якому розмірі на витрати платника податку, зменшуючи, таким чином, податок на прибуток підприємства.

Аналіз чинного законодавства та практики його застосування дозволяє виявити деякі обмеження у частині застосування роялті.

По-перше, обмеження за розміром нарахованого роялті. Відповідно до підпункту 1) п.140.1.2 ст. 140 ПКУ в звітному періоді у витрати платника податку не включається нараховане роялті в об'ємі, який перевищує 4 відсотки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за



рік, передуючий звітному (за вирахуванням податку на додану вартість і акцизного податку). Таким чином, якщо розмір нарахованого роялті, наприклад, за використання торгової марки, менше 4 відсотків вказаного об'єму доходу, те підприємство може працювати з нерезидентом.

Необхідно відмітити, що це обмеження також не поширюється на нараховане роялті:

- на користь постійного представництва нерезидента, підмета оподаткуванню відповідно до п.160.8 ст. 160 ПКУ;
- суб'єктами господарювання у сфері телебачення і радіомовлення, відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»;
- за надання права на користування авторським, суміжним правом на кінематографічні фільми іноземного виробництва;
- за надання права на користування авторським, суміжним правом на музичні і літературні твори.

По-друге, обмеження для нерезидента, що має офшорний статус, тобто для нерезидента, розташованого на території офшорної зони (п. а) п. 1) п.140.1.2 ст. 140 ПКУ), перелік яких затверджений Розпорядженням КМУ від 23.02.2011 р. № 143-р і набрав чинності з 01 квітня 2011 р. Зрозуміло, що зазначені обмеження роблять роботу з нерезидентами, починаючи з 1 квітня 2011 року, не вигідними для вітчизняного суб'єкта підприємницької діяльності. Зазвичай, зазначене потребує зміни у правовому регулюванні. Водночас слід зауважити, що дане обмеження не поширюється на нерезидентів, розташованих на території офшорних зон, і що мають звичайний (неофшорний) статус (п.161.3 ст. 161 ПКУ).

По-третє, обмеження для нерезидента, який не є особою, на користь якої нараховано роялті (п. б) п.1) п. 140.1.2 ст. 140 ПКУ). У зв'язку з тим, що такий нерезидент не є ліцен-

зіаром, тобто стороною в ліцензійному договорі, яка надала підприємству право на використання твору, винаходу, торгової марки або іншого об'єкту права інтелектуальної власності, то з 1 квітня 2011 р. з таким нерезидентом працювати стало не можливо.

По-четверте, нерезидент не підлягає оподаткуванню відносно роялті в державі, резидентом якої він є (п. г) п. 1) п.140.1.2 ст. 140 ПКУ). До таких нерезидентів відносяться компанії, які розташовані в офшорних зонах, в яких немає податків з прибутку, доходу або обороту. Така компанія щорічно перераховує до бюджету фіксовану суму від декілька сотень до декількох тисяч доларів. Практично це обмеження дублює обмеження для нерезидента, що має офшорний статус (п. а) п. 1) п.140.1.2 ст. 140 ПКУ).

По-п'яте, обмеження на роялті, нараховане за використання об'єктів права інтелектуальної власності, права на які уперше виникли у резидента України (п. в) п.1) п.140.1.2 ст. 140 ПКУ). Необхідно відмітити, що права інтелектуальної власності можуть виникати спочатку як у фізичної особи, так і в юридичної. Наприклад, автори творів і виконавці є особами, у яких права інтелектуальної власності виникли первинно. Причому чинне законодавство у сфері інтелектуальної власності навіть не вимагає обов'язкової реєстрації авторських прав на твір. Авторські права виникають з моменту створення твору. Отже, застосування зазначеного вище обмеження безпосередньо залежить від резидентства таких фізичних осіб. Виробником фонограми (відеограми) є особа, яка першим здійснила запис фонограми (відеограми). Організація мовлення є особою, у якої права на програму (передачу) виникли спочатку.

Власник охоронного документу (патенту або свідоцтва), з яким укладений ліцензійний договір, не завжди є особою, у якої права інтелектуальної власності виникли первинно. Адже



права на охоронний документ можуть передаватися від однієї особи до іншої (невиключна ліцензія або субліцензія). Для того, щоб виявити першого власника охоронного документу, необхідно здійснити перевірку у відповідному державному реєстрі за типом того об'єкта права інтелектуальної власності, на який така ліцензія видана. Зазначені реєстри ведуться Державною службою інтелектуальної власності України.

Оподаткування роялті, нараховане на користь нерезидента. При нарахуванні роялті неминуче встає питання про подвійне оподаткування цієї винагороди: в країні походження доходів і в країні резидентства нерезидента. Для того, щоб виключити таку несправедливість, застосовуються міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування. Як відзначають практики, для платника податку найбільший інтерес представляють наступні норми договору про уникнення подвійного оподаткування: порядок звільнення від оподаткування доходів нерезидента, отримані в країні їх походження; види податків, на які поширюється договір про уникнення подвійного оподаткування; ставки податку на доходи нерезидента; об'єкти права інтелектуальної власності, на які поширюється порядок зменшення ставки податку на доходи нерезидента [10].

Необхідно відмітити, що якщо договір про уникнення подвійного оподаткування по якій-небудь з причин, викладених в ст. 103 ПКУ не застосовується, то роялті з джерелом їх походження з України оподатковуються в порядку і по ставках, визначених статтею 160 ПКУ. Це означає, що резидент зобов'язаний утримувати податок з роялті за ставкою 15 відсотків з суми і за їх рахунок (п.160.2 ст. 160 ПКУ).

Відповідно до останнього резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь не-

резидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження в Україні, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), крім доходів, зазначених у пунктах 160.3-160.6 ст. 160 ПКУ, зобов'язані утримувати податок з таких доходів, зазначених у п. 160.1. ст. 160 ПКУ, за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Зауважимо, що питання оподаткування роялті є невід'ємною складовою міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування. Наприклад, статтею 12 «Роялті» Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень [11] визначено, що роялті, які виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватися в цій другій Державі, якщо цей резидент є фактичним бенефіціаром цих роялті і підлягає оподаткуванню стосовно роялті в цій другій Договірній Державі. Однак, ці доходи можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але податок, що визначається таким чином, не може перевищувати 10 процентів загальної суми надходжень.

При цьому сам термін «роялті» при використанні в цій статті означає платежі будь-якого виду, що одержуються як відшкодування за користування або за надання права користування будь-яким авторським правом на літе-



ратурні твори, твори мистецтва або науки (включаючи кінематографічні фільми, будь-які фільми або плівки для радіо чи телевізійного мовлення), будь-які патенти, торгові марки, дизайн або модель, план, таємну формулу або процес, або за користування, або за надання права користування промисловим, комерційним або науковим обладнанням, або за інформацію («ноу-хау»), що стосується промислового, комерційного або наукового досвіду.

У Конвенції деталізується, що положення пункту 1 і 2 цієї статті не застосовуються, якщо фактичний бенефіціар роялті, який є резидентом однієї Договірної Держави, проводить комерційну діяльність у другій Договірній Державі, в якій виникають роялті, через розташоване там постійне представництво, або надає в цій другій Державі незалежні особисті послуги з розташованої там постійної бази, і право або майно, стосовно яких сплачуються роялті, дійсно пов'язані з цим постійним представництвом чи постійною базою. У такому випадку застосовуються положення статті 7 або 14 цієї Конвенції, в залежності від обставин.

У свою чергу, якщо з причини особливих відносин між платником і фактичним бенефіціаром, або між ними обома і будь-якою третьою особою, сума роялті, яка відноситься до використання, права або інформації, на підставі яких вони сплачуються, перевищує, з будь-яких причин, суму, яка була б узгоджена між платником і фактичним бенефіціаром за відсутності таких відносин, положення цієї статті буде застосовуватися тільки до останньої згаданої суми. У цьому випадку надмірна частина платежу, як і раніше, підлягає оподаткуванню відповідно до законодавства кожної Договірної Держави, з належним урахуванням інших положень цієї Конвенції.

Також положення цієї статті не застосовуються, якщо головною метою

або однією із головних цілей будь-якої особи, що має відношення до утворення або передачі прав, стосовно яких сплачуються роялті, було одержання переваг цієї статті шляхом цього створення або передачі.

Подібні положення щодо оподаткування операцій із роялті містяться і в інших міжнародних угодах, укладених Україною. Зокрема, в Угоді між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно (дата підписання: 03.07.95 р., дата ратифікації Україною: 22.11.95 р., дата набрання чинності для України: 04.10.96 р.) [12], передбачено, що роялті, які виникають у Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, підлягають оподаткуванню тільки у цій другій Державі, якщо цей резидент є фактичним власником роялті (стаття 12 «Роялті»). Водночас такі роялті можуть також оподатковуватись у тій Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо одержувач є фактичним власником роялті, то податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 5 процентів валової суми роялті у межах значення пункту 4 підпункту а) цієї статті.

Незважаючи на положення пункту 2 цієї статті, роялті, що виникають у Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, підлягають оподаткуванню тільки в другій Договірній Державі, якщо цей резидент є фактичним власником роялті, та якщо роялті є виплатами в межах значення пункту 4 підпункту б) цієї статті.

Відповідно до п. 4 ст. 12 термін «роялті» при використанні в цій статті означає платежі будь-якого виду, що одержуються як відшкодування «а) за користування або за надання права користування будь-яким авторським правом на літературні твори



або твори мистецтва, включаючи кінематографічні фільми і фільми або плівки для радіомовлення чи телебачення; і b) за користування або за надання права користування будь-яким авторським правом на наукову працю, патент, торгово марку, дизайн або модель, план, таємну формулу або процес, або за інформацію, що стосується промислового, комерційного або наукового досвіду».

У цілому аналіз вищезазначених положень міжнародних угод та чинного податкового законодавства України, а також монографічних джерел, дозволяє зробити висновок про необхідність доповнення Податкового кодексу України, по-перше, поняттям паушального платежу, під яким слід розуміти одноразовий платіж (винаго-

рода) ліцензіару, не пов'язаний в часі з фактичним використанням ліцензії на використання об'єктів права інтелектуальної власності, який розглядається як вартість наданої ліцензії по ліцензійному договору, яка є нематеріальним активом ліцензіата». По-друге, слід змінити ставку оподаткування роялті, шляхом розширення переліку доходів, щодо яких застосовується ставка податку на доходи фізичних осіб у розмірі 5 відсотків. Зазначену ставку доцільно застосовувати і по відношенню до паушального платежу. ♦

Список використаних джерел

1. Лазебник Л.Л. Міжнародне фінансове право: Навч. пос. / Л.Л. Лазебник. – К.: ЦУЛ, 2008. – 312 с.
2. Орлюк О.П. Фінансове право: Академічний курс / О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.
3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 7 липня 2011 р. № 3609-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 60. – Ст. 2403.
4. Податковий кодекс України: Закон від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112 (зі змінами).
5. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень (дата підписання: 12.01.1993, дата набуття чинності для України: 11.03.1994) // Офіційний вісник України від 10.05.2006. – 2006. – № 17. – Ст. 1315.
6. Цивільний кодекс України, Закон від 16 січня 2003 р. № 435-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № № 40–44. – Ст. 356 (зі змінами).
7. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15 грудня 1993 р. № 3689-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1994. – № 7. – Ст. 36 (зі змінами).
8. Проект Податкового кодексу № 6509-1 від 16.06.2010, внесений на розгляд Верховної Ради України народним депутатом України Катеринчуком М.Д // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України – [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38011
9. Теоретико-прикладні проблеми кодифікації законодавства у сфері інтелектуальної власності : Монографія / За заг. ред. О. П. Орлюк. – К. : НДІПВ АПрНУ, 2011. – 352 с.



10. Роялті для нерезидента: проблеми і їх вирішення – [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://kopovalenko.zr.ua/?p=2088>
11. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень (дата підписання: 12.01.1993, дата набуття чинності для України: 11.03.1994) // Офіційний вісник України від 10.05.2006. – 2006. – № 17. – Ст. 1315.
12. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно (дата підписання: 03.07.1995 р., дата ратифікації Україною: 22.11.1995 р., дата набрання чинності для України: 04.10.1996 р.). Угоду ратифіковано Законом України № 449/95-ВР від 22.11.1995 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1995. – № 44. – Ст. 323.

Надійшла до редакції 24.06.2014 року

В. Романюк. Особенности налогообложения доходов физических лиц-нерезидентов, полученных от операций с объектами права интеллектуальной собственности. В статье поднимаются теоретические и практические вопросы налогообложения доходов нерезидентов - физических лиц, которые они получают от операций с объектами права интеллектуальной собственности. Рассматриваются исходные принципы в отношении международных налоговых соглашений, заключенных Украиной, и особенности их применения. Анализируются положения действующего налогового законодательства Украины в сфере налогообложения доходов, начисления роялти, паушальных платежей и т.д., и даются рекомендации по совершенствованию этого законодательства.

Ключевые слова: двойное налогообложение, нерезидент, роялти, интеллектуальная собственность, паушальный платеж.

V. Romanyuk. Peculiarities of taxation of incomes of non-resident-individuals received from dealing with intellectual property rights. Article mount theoretical and practical issues of income tax non-residents - individuals that they get from dealing with intellectual property rights. We consider the initial foundations for international tax treaties concluded by Ukraine, and their uses. Analyzes the provisions of the current tax laws of Ukraine in the income tax, the calculation of royalties, lump payments, etc., and recommendations for improvement of legislation.

The problems referring to the cost of production royalties. Determined that the Tax Code provides a limitation on the inclusion of royalties earned by non-residents in other costs. This approach means that in the absence of restrictions royalties accrued to non-residents, such as the use of a patented industrial design in the corporate style retail, be attributed in any amount to the cost of the taxpayer, thus decreasing the tax on profits.

Analysis of current legislation and practice reveals some limitations in the use of royalties.

Identified the following limitations: limits on the size of accrued royalties; restrictions for non-residents, having offshore status, ie for non-residents located in the territory offshore area; limit for non-resident who is not a person to whom accrued royalties; non-resident is liable to tax in respect of royalties to the state, of which he is a national; restrictions on royalties charged for the use of intellectual property rights which first emerged in Ukraine resident.

Keywords: double taxation, non-resident royalty, intellectual property, lump-sum payment.