

Оподаткування операцій з нематеріальними активами в Україні

Л.Ю. Мельник, аспірант

Уманський державний аграрний університет

Узагальнено процес оподаткування нематеріальних активів та їх використання для управління підприємством. Розглянуто способи надходження та вибуття нематеріальних активів, а також використання нематеріальних активів як легального інструменту для оптимізації оподаткування. Проведено порівняльну характеристику бухгалтерського та податкового обліку нематеріальних активів.

Більшість підприємств, нашої країни, сьогодні витрачають ресурси на розвиток системи управління та удосконалення матеріально-технічної бази. У той час, коли сучасні умови господарювання вимагають пошуку та впровадження більш дієвих засобів, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності продукції. Серед них – застосування в господарському обороті – нематеріальних активів (НА).

Одним з напрямків використання нематеріальних активів в діяльності підприємства є їх внесення до статутного фонду підприємства, що дозволить збільшити статутний капітал і тим самими збільшити його ринкову вартість та інвестиційну привабливість.

Питання оподаткування все ще залишається актуальною проблемою, що потребує постійного дослідження і вдосконалення. Від того, наскільки правильно побудована система оподаткування, залежить ефективне функціонування всієї економіки країни. Тому на сьогоднішній день важливим є вивчення питання оподаткування нематеріальних активів підприємства.

В Україні проблемі по залученню об'єктів інтелектуальної власності до господарської діяльності вітчизняних підприємств та їх оподаткування присвятили свої наукові праці такі вчені-економісти: Ю.Л. Борко [1], О.Б. Бутнік-Сіверський [1], А. Клименко [3], О.Д. Святоцький [2], які зробили вагомий внесок у формування теорії та практики наукових досліджень. Вони розглядають

нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського та податкового обліку в цілому, але не висвітлюють питання оптимізації податкового навантаження .

Метою даної статті є узагальнення стану оподаткування нематеріальних активів на основі дослідження законодавчих та практичних аспектів операцій внесення до статутного фонду підприємства та вибуття нематеріальних активів.

Надходження нематеріальних активів до статутного фонду може здійснюватись такими способами (табл. 1):

1. На безоплатній основі - це товари, отримані платником податку відповідно до договорів дарування, інших договорів, що не передбачають грошової або іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей і нематеріальних активів або їх повернення, або без укладення таких угод, а також товари, передані юридичній або фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею у її виробничому або господарському обороті [1];

2. Придбання нематеріальних активів за рахунок коштів підприємства. Джерелами фінансування придбання нематеріальних активів є прибуток, використаний у звітному періоді;

3. Створення нематеріальних активів на підприємстві власними силами, передбачають їх розробку підприємством за рахунок власних коштів і оприбуткування в балансі.

Придбання нематеріальних активів, створених на підприємстві власними силами без укладання договору з розроблювачами, не є операцією продажу результатів робіт, оскільки при цьому не передбачається передачі прав власності на ці матеріальні активи в рахунок оплати компенсації.

Якщо ж був укладений договір з працівниками підприємства, то такий вид операцій є продажем результатів розробки нематеріальних активів на умовах договору підприємства із своїми працівниками з наданням прав користування або розпорядження ними [2];

4. Операції з придбання нематеріальних активів на умовах здійснення спільної діяльності на території України належать до господарської діяльності з метою отримання прибутку. Бухгалтерський облік майна, цінностей, зобов'язань та операцій пов'язаних із виконанням договору про спільну діяльність, ведеться

підприємством, на яке покладається здійснення заходів учасників угоди про спільну діяльність;

5. Операції надходження нематеріальних активів на умовах внесення їх засновниками як внеску до статутного фонду є операціями, пов'язаними з інвестиціями.

Таблиця 1

Оподаткування нематеріальних активів залежно від способу надходження

Спосіб надходження нематеріального активу	Оподаткування згідно Законів України:	
	“Про оподаткування прибутку підприємств”	“Про податок на додану вартість”
1.Безоплатна основа	Ставка оподаткування – 30%,база оподаткування - прибуток	НА звільняються від обкладання ПДВ. Але не підлягають звільненню від оподаткування операції з надання добродійної допомоги у вигляді товарів із сплатою АЗ, операції з цінними паперами, і товарами призначеними для використання в підприємницькій діяльності, перелік яких визначається КМУ
2. Придбання за рахунок коштів підприємства	Не включаються до складу валових витрат витрати, пов'язані з придбанням НА які підлягають амортизації, тобто вони не є базою оподаткування	Ставка оподаткування – 20 %, база оподаткування – договірна вартість
3. Створені на підприємстві власними силами	Придбання нематеріальних активів, які не підлягають амортизації, не збільшують валових витрат тобто вони не є базою оподаткування	Не є об'єктом оподаткування
4. Придбання на умовах здійснення спільної діяльності	Ставка оподаткування – 30%, база оподаткування - прибуток	ПДВ сплачені платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням НА, які підлягають амортизації, включають до складу податкового кредиту, такого звітного періоду, незалежно від термінів введення в експлуатацію НА, і відображають на рахунку 643 “податковий кредит”
5. Придбання на умовах внесення засновниками	Не включаються до складу валових витрат витрати, пов'язані з придбанням НА, які підлягають амортизації, тобто вони не є базою оподаткування	Ставка оподаткування – 20 %, база оподаткування – договірна вартість

Вибуття нематеріальних активів з балансу підприємства може відбутися в результаті: продажу; безоплатної передачі; внесення до статутного фонду іншого підприємства; ліквідації [3].

Продаж нематеріальних активів здійснюється на умовах договору про їх продаж за ціною, що оформляється протоколом ціни, який є доповненням до договору купівлі-продажу нематеріальних активів. Продаж нематеріальних активів передбачає їх списання з балансу на підставі договору купівлі-продажу. В випадку, якщо при продажу нематеріального активу сума виручки від продажу перевищить його балансову вартість, то суму перевищення необхідно включити в склад валового доходу підприємства. Якщо ж, балансова вартість нематеріального активу буде більшою ніж сума виручки, отриманої від продажу, то така різниця буде включена підприємством в валові витрати.

За Законом України „Про податок на додану вартість”, у підприємства-продавця виникають податкові зобов'язання. При цьому база оподаткування залежить від договірної вартості нематеріальних активів, визначеної за вільними цінами з урахуванням ввізного мита, інших податків і зборів.

Внесок нематеріального активу в статутний фонд іншого підприємства є підставою для вибуття нематеріального активу з балансу підприємства. Передача повинна відбутися за тією вартістю, яка узгоджена засновниками і відображена в засновницькому договорі. Якщо вартість нематеріальних активів згідно з договором вища, ніж їх балансова вартість, то сума перевищення відображається в валовому доході. В тому випадку, коли балансова вартість нематеріального активу перевищує договірну ціну, то різниця повинна бути включена в витрати інвестора.

Згідно з Законом “Про оподаткування прибутку підприємств”, операції по внесення нематеріальних активів в статутний фонд іншого підприємства прирівнюються до продажу, і оподатковуються, як операції з продажу нематеріальних активів [4].

Якщо підприємство-інвестор вносить в статутний фонд іншого підприємства об'єкт основних фондів групи 4, то таке внесення не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Причинами ліквідації нематеріальних активів на підприємстві можуть бути наступні: неможливість його використання внаслідок морального старіння, неефективності подальшого використання в виробничій діяльності; порушення прав інтелектуальної власності на об'єкт третьою особою, що несе за собою його повне знецінення.

В Законі “Про оподаткування прибутку підприємств” немає чітко визначено порядку оподаткування ліквідації нематеріальних активів. Але відомо, що амортизація нематеріального активу здійснюється до досягнення ним нульового значення. Це означає, що на нематеріальний актив, який вибув продовжується нараховуватись амортизація в податковому обліку, а відповідно і балансова вартість на момент вибуття не може бути списана в валові витрати. Одночасно, при ліквідації об'єктів основних фондів групи 4 підприємство не міняє балансової вартості групи 4 відношенні основних фондів. Таким чином, оптимальним для підприємства буде ліквідація нематеріальних активів за правилами, встановленими для групи 4 основних фондів.

При ліквідації основних засобів, згідно з ЗУ “Про податок на додану вартість”, така операція прирівнюється до продажу, і підлягає оподаткування ПДВ в розрахунку звичайної ціни.

Податковий облік операцій безкоштовної передачі нематеріальних активів є нерегульованим, тому зупинимось на цьому питанні (рис. 1) [3].

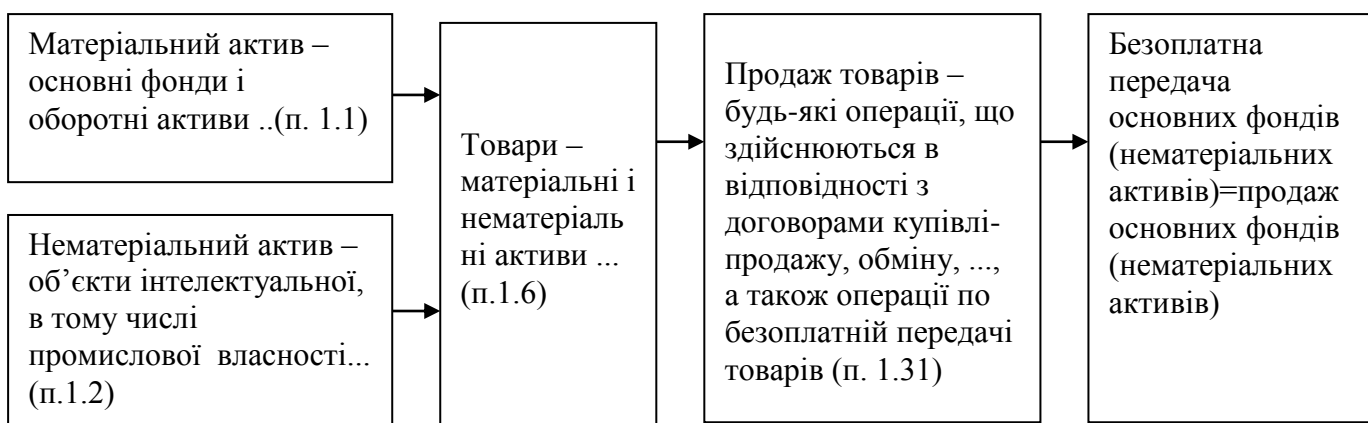


Рис. 1 Безоплатна передача нематеріальних активів і основних фондів з позиції податкового обліку

За Законом “Про оподаткування прибутку підприємств” операція безкоштовної передачі товарів прирівнюється до операцій продажу, а відповідно, і в податковому обліку ці операції повинні відображатись по схожих правилах. Згідно з визначенням в Законі нематеріальний актив повністю відповідає визначенню товару, що також підтверджую зроблений висновок.

Під час внесення нематеріальних активів до статутного капіталу виникають питання стосовно їх бухгалтерського та податкового обліку, вони пов’язані з відсутністю практики по даному питанню. Особливості бухгалтерського та податкового обліку нематеріальних активів представлено в табл. 2.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика бухгалтерського та податкового обліку нематеріальних активів

Критерій	Бухгалтерський облік	Податковий облік
Нормативний документ	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”	Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”
Вартість оприбуткування нематеріальних активів	Справедлива вартість погоджена засновниками підприємств	Первісна вартість
Підхід до нарахування амортизації	Нараховується протягом строку корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні об’єкта активом	Амортизації підлягають витрати на придбання нематеріальних активів для власного використання
Метод нарахування амортизації	Будь-який метод передбачений для основних засобів	Лінійний
Початок нарахування амортизації	З місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання	З кварталу наступного за кварталом, в якому об’єкт введено в експлуатацію
Термін використання	Період більше одного року, або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік	Обмежень, щодо використання нематеріальних активів немає
Строк корисного використання для цілей амортизації	Нарахування амортизації здійснюється протягом строку їх корисного використання, але не більше 20 років	Визначається платником податку самостійно виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації

Підсумовуючи, варто зазначити, що через новизну нематеріальних активів як

об'єктів фінансово-господарського обороту і тим паче, як об'єктів бухгалтерського та податкового обліку, існують досить суттєві перешкоди для їх повноцінного впровадження. Важливо, щоб податкова система відповідала вимогам суспільства в плані соціальної справедливості і перерозподілі прибутків, вона повинна бути простою і ефективною, до певної міри стабільною і передбачуваною. Без формування раціональної податкової системи, яка не пригнічує підприємницьку діяльність і дозволяє проводити ефективну бюджетну політику, неможливий повноцінний розвиток економіки держави.

Бібліографія

1. Практичний посібник з оподаткування нематеріальних активів / За ред. О.О. Бутніка-Сіверського, Ю.Л. Борко, В.В. Клявлін та ін.: Наук.-практ. вид. – К.: Видавничий Дім „Ін Юре”, 2000. – 348 с.;
2. Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / О.Б. Бутнік–Сіверський, О.П. Гавриленко, С.О. Довгий та ін.; за ред. О.Б. Бутнік–Сіверський, О.Д. Святоцький. – К. : Видавничий Дім „Ін Юре” 1999. - 352 с.;
3. Нематеріальні активи: від придбання до ліквідації / А.Клименко. – Х.: Фактор, 2005. – 320 с.;
4. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” //Урядовий кур'єр. – 1998. – 27 січня. – С. 9;
5. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні // Вестник бухгалтера и аудитора. – 1997. – № 12. – С. 16-18;
6. Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства (зі змінами та доповненнями) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 12. – С. 15-39;
7. Бухгалтерський та податковий облік нематеріальних активів // Все про бухгалтерський облік. – 1999. – № 25 – С. 4-10;
8. Закон України „Про податок на додану вартість” // Все о бухгалтерском учете. – 1997. – 24 декабря. – С. 17-29;
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 14. – С. 52-53;

Обобщено процесс налогообложения нематериальных активов и их использования для управления предприятием. Рассмотрены способы поступления и убытия нематериальных активов, и использования нематериальных активов как легального инструмента для оптимизации налогообложения. Проведена сравнительная характеристика бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов. Мельник Л.Ю. Налогообложение операций с нематериальными активами в Украине.

The process of taxation of immaterial assets and their use is generalized for the management by an enterprise. The methods of receipt and leaving of immaterial assets, and use of immaterial assets are considered as a legal instrument for optimization of taxation. Comparative description of the fiscal accounting of immaterial assets book-keeping and is conducted. L. Melnik. Taxation of operations with immaterial assets in Ukraine.