

08.11.2013 – 14.11.2013, № 65

## **КОМПЕТЕНТНОЕ МНЕНИЕ**

### **Главная статья**

[Объекты права интеллектуальной собственности как вклад в уставный капитал предприятия: аспекты правового регулирования](#)

### **Компетентное мнение**

[Особенности договоров о создании объекта интеллектуальной собственности на заказ](#)  
[Основные аспекты налогообложения выплаты роялти нерезиденту за использование торговой марки по сублицензионному договору в свете концепции «бенефициарного собственника»](#)  
[Залог прав на знаки для товаров и услуг \(торговые марки\)](#)

### **Официальная позиция**

[Налогообложение операций, связанных с использованием объектов интеллектуальной собственности](#)

### **Документальное обеспечение**

[Договор залога имущественных прав интеллектуальной собственности](#)

## **Лицензионные платежи за рубеж с применением льготной ставки или освобождением от налога на репатриацию**

Лицензионные платежи за рубеж – это классический инструмент, часто используемый группами компаний для вполне законного вывода средств из одной юрисдикции в другую. Традиционным вариантом использования данного инструмента является схема, в которой украинская компания выступает лицензиатом (сублицензиатом), фактически использующим объект интеллектуальной собственности, а лицензиар (сублицензиар) зарегистрирован в юрисдикции с благоприятным налоговым режимом. Под благоприятным налоговым режимом мы понимаем одновременное выполнение по меньшей мере следующих условий: действие соглашения с Украиной об избежании двойного налогообложения с низкими ставками налога для роялти; приемлемый уровень налогообложения полученных доходов и выплат за рубеж. До конца 2013 года Кипр сохраняет первенство среди стран, в которых наиболее полно выполняются эти условия. Чтобы схема была совсем традиционной, владельцем прав на объект интеллектуальной собственности должна быть третья иностранная компания. Среди юрисдикций, в которых организованы такие компании, позиции лидеров пока что принадлежат Нидерландам и

офшорам.

Итак, иностранная компания-правообладатель (далее – Лицензиар) выдает лицензию другой иностранной компании (далее – Сублицензиар). Лицензия покрывает Украину. А уже Сублицензиар заключает сублицензионное соглашение с украинской компанией (далее – Сублицензиат) и получает от нее роялти, пользуясь благоприятным налоговым режимом.

На такую **классическую схему** организации выплаты роялти у налоговых органов сформировалась классическая реакция: непризнание права украинского сублицензиата применить освобождение от уплаты налога на репатриацию (если речь идет о выплате роялти кипрской компании до 1 января 2013 года) или льготную ставку такого налога, предусмотренную соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения.

Алгоритм, позволяющий налоговому органу прийти к обоснованию непризнания, довольно прост. Во время проверки Сублицензиат представляет лицензионное соглашение с Сублицензиаром и документы, подтверждающие существование самого объекта интеллектуальной собственности. В сознании контролеров давно закрепилось мнение: для того чтобы считаться объектами интеллектуальной собственности в налоговых целях, знаки для товаров и услуг и объекты промышленной собственности должны иметь правовую охрану в Украине, подтвержденную действующими охранными документами. Сублицензиат, таким образом, сам представляет документы, свидетельствующие о наличии охраняемых прав (например, копии свидетельств и выписки из Государственного реестра свидетельств на знаки для товаров и услуг). Из таких документов выясняется, что правообладателем является не получатель роялти, а другая компания-нерезидент. Часто это видно сразу из лицензионного договора, в котором указано, на каком основании Сублицензиар заключает с Сублицензиатом договор. В представлении такой информации налоговому органу нет ничего, чего стоило бы опасаться. Суть в другом. Согласно [пункту 103.2 статьи 103 Налогового кодекса Украины](#) освобождение от налога на репатриацию или применение сниженной ставки этого налога в соответствии с правилами международного договора Украины об избежании двойного налогообложения возможно, если получатель дохода является его бенефициарным (фактическим) получателем (владельцем). При этом бенефициарным получателем дохода не может быть юридическое или физическое лицо, которое является агентом, номинальным держателем (номинальным собственником) или только посредником в отношении такого дохода.



**В сознании налогового органа давно закрепилось мнение: для того чтобы считаться объектами интеллектуальной собственности в налоговых целях, знаки для товаров и услуг и объекты промышленной собственности должны иметь правовую охрану в Украине, подтвержденную действующими охранными документами**

Обнаружив, что получатель роялти не является правообладателем, указанным в охранном документе, проверяющие очень часто делают вывод о том, что он не является

бенефициарным собственником ... роялти. В таких случаях налоговый орган указывает на нарушение Сублицензиатом [п. 160.2 ст. 160 НК](#) и на основании [п. 152.8 ст. 152 НК](#) возлагает на него ответственность за то, что налог на репатриацию не был удержан. И пусть не смущает налогоплательщика ответ из Базы знаний о том, что «документом, подтверждающим, что роялти выплачивается нерезиденту – бенефициарному (фактическому) получателю (владельцу) объектов права интеллектуальной собственности, является договор о распоряжении имущественными правами интеллектуальной собственности». Этот ответ из базы исчез, как это часто бывает со здоровой мыслью.

Налогоплательщику, таким образом, лучше полагаться не на практику налоговых органов, а на судебную практику, тем более что она в этой категории дел весьма обнадеживает.

Суды в отличие от налоговых органов почти всегда четко разграничивают понятия «владелец прав на объект интеллектуальной собственности» и «владелец доходов» в значении [п. 103.3 ст. 103 НК](#). Хотя есть случаи, когда такого разграничения не происходит, если налогоплательщик не возьмется его обосновать. Автору приходилось наблюдать момент «инсайта» на лице судьи, который после совместного со сторонами анализа текста [ст. 103 НК](#) осознал, что эта норма не отождествляет правообладателя и бенефициарного (фактического) получателя (собственника) дохода.

Это, однако, не означает, что отношения Сублицензиара и Лицензиара суд вообще не интересуют. Если полномочия Сублицензиара на передачу Сублицензиату прав на использование объекта интеллектуальной собственности не представляется возможным подтвердить, это может существенно снизить шансы Сублицензиата в споре с налоговым органом. Ведь для суда **документом, подтверждающим право Сублицензиара на получение доходов, является не сублицензионный договор с Сублицензиатом, а договор с Лицензиаром.** Стоит признать такой подход обоснованным, хоть он и приводит нас к тому, что **в центре внимания оказываются договорные отношения не самого налогоплательщика, а его контрагента с третьим лицом.**

Более того, бремя доказывания наличия у Сублицензиара статуса бенефициарного получателя доходов на практике часто возлагается на Сублицензиата, хотя в судебной практике имеется немало случаев, когда суды указывали налоговому органу на то, что он при проверке не исследовал движение средств, выплаченных по лицензионному договору, равно как и то, приобрел ли выгоду Лицензиар в виде дохода, полученного Сублицензиаром. Более того, то, что проверяющие не указали в акте, какие основания были считать Сублицензиара агентом, номинальным собственником или посредником в получении дохода по лицензионному соглашению, расценивается в качестве нарушения [п. 5.2 Порядка оформления результатов документальных проверок по вопросам соблюдения налогового, валютного и прочего законодательства, утвержденного приказом ГНАУ от 22.12.2010 г. № 984.](#)

Итак, конечно, наиболее привлекательной представляется ситуация, в которой лицензиар является обладателем имущественных прав на объект интеллектуальной собственности и сам выдает украинскому субъекту лицензию. Это снимает риск спора налогоплательщика с проверяющими о толковании понятия «бенефициарный получатель дохода». Если же применяется классическая схема «правообладатель-нерезидент – лицензиат-нерезидент –

сублицензиат-резидент», то полезно обратить внимание на следующие детали:

- стоит позаботиться о наличии в договоре между Сублицензиаром и Сублицензиатом положения о том, что Сублицензиар является бенефициарным (фактическим) получателем и собственником доходов. Отдельной смысловой нагрузки это положение не несет, однако сослужит хорошую службу как дополнительный аргумент в пользу налогоплательщика. В тех нередких случаях, когда суд ограничивается анализом сублицензионного договора, наличие этого или подобного ему положения может иметь решающую роль;
- доступность документов, подтверждающих право Сублицензиара давать сублицензии и получать доход. Нелишним будет напомнить, что очень нежелательна ситуация, когда договор Сублицензиара с Лицензиаром предусматривает получение им процента от поступивших Сублицензиару роялти. Вознаграждение, которое выплачивает Сублицензиар Лицензиару, может быть фиксированным и не зависеть от наличия у Сублицензиара поступлений от дальнейшей передачи третьим лицам прав на использование ИС или от размера таких поступлений.

Конечно, в случае возникновения спора с налоговым органом о правомерности применения льготной ставки или освобождения от налога на репатриацию на основании договора об избежании двойного налогообложения можно двинуться «напролом» и попытаться доказать главенство норм международного договора по отношению к [Налоговому кодексу](#). Основания для этого заложены в самом [Кодексе \(п. 3.2 ст. 3\)](#). Если соглашение об избежании двойного налогообложения не ставит в качестве условия своего применения наличие у резидента статуса бенефициарного получателя доходов, то такие требования не могут применяться только на том основании, что они предусмотрены в [статье 103 НК](#). Кстати, административные суды иногда указывают на это в качестве дополнительного аргумента в рассматриваемой здесь категории дел. Очевидно, что налоговые органы сторонятся такой цепи умозаключения, как опасной ереси. По крайней мере, в своем [письме от 01.04.2013 г. № 88/99-99-22-0318](#) Миндоходов напомнило, что статьей 103 НК определяется порядок применения международного договора Украины об избежании двойного налогообложения <sup>1</sup> (а не устанавливаются какие-либо дополнительные ограничения – *авт.*). В этом же письме Миндоходов пришло к выводу, что подтверждение бенефициарности получателя доходов является одним из условий применения льготной ставки или освобождения от налога на прибыль нерезидентов. На «эзоповом» языке фискального органа этот вывод вполне может означать одобрение практики возложения на налогоплательщиков обязанности доказывать, что их иностранные контрагенты не являлись посредниками, а были именно бенефициарными получателями доходов.

---

<sup>1</sup> О том, что условие о бенефициарном статусе получателя дохода является обязательным, даже если это не предусмотрено договором об избежании двойного налогообложения, однозначно заявила еще ГНАУ в своем [письме от 30.03.2011 г. № 3917/5/12-0216](#).

Как видим, налоговая и судебная практика в который раз вынуждает налогоплательщика «совать нос» в договорные отношения своего партнера с его контрагентом. «Контрагент моего контрагента – мой контрагент» – этот слегка модернизированный принцип средневековой Европы весьма подходит для описания наиболее безопасной манеры поведения украинского налогоплательщика.

**Константин Пильков,  
управляющий партнер Cai&Lenard Law Firm**



© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2013

© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2013

© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2013  
© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2013

