

Правовые аспекты и налогообложение роялти

Юлия Абдуманова, директор аудиторской компании «BakerTillyBishkek»;
Асель Момошова, юрист «Каликова энд Ассошиэйтс»

Данная статья посвящена проблемам, связанным с налогообложением интеллектуальной собственности в Кыргызстане, в частности, мы постараемся осветить основные вопросы применения налога на роялти.

В экономических словарях роялти или лицензионное вознаграждение определяется как периодически выплачиваемые отчисления за использование продуктов интеллектуальной собственности, в частности, за прокат кинофильмов, выпуск книг, музыкальных дисков, а также за право пользования патентом, изобретением или лицензией на товар или технологию.

Налоговый кодекс дает определение роялти как платежа любого вида, получаемого в качестве вознаграждения за:

- использование или предоставление права использования авторских прав на любые произведения литературы, искусства или науки, включая компьютерные программы, кино-, теле-, видеофильмы или записи для радио и телевидения;

- любой патент, подтверждающий право на объект промышленной собственности, торговую марку, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс или на информацию (ноу-хау), касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта.

Аналогичное определение роялти содержится в налого-



Юлия Абдуманова

вых конвенциях Кыргызской Республики с другими государствами, которые, как правило, основываются на модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития от 2010 года (далее – Модельная конвенция ОЭСР). Вышеуказанная формулировка кажется на первый взгляд достаточно понятной. По-простому – это часть дохода от передачи в пользование объекта интеллектуальной собственности, которую получает ее собственник (правообладатель). При этом, исходя из законодательного определения роялти, оплата за отчуждение прав (включающих в себя не только право пользования, но и право владения и распоряжения) на объект интеллекту-

альной собственности не может считаться роялти. Однако трудности возникают с программным обеспечением, являющимся объектом авторского права. На сегодняшний день хозяйствующие субъекты приобретают программное обеспечение в том числе у иностранных разработчиков/правообладателей для обеспечения своей операционной деятельности. К примеру, к такому программному обеспечению можно отнести антивирусные программы, базы данных, программы ведения бухгалтерского и налогового учета и т.д. Договор, регулирующий отношения между хозяйствующим субъектом и собственником (правообладателем) программного обеспечения, не всегда четко опреде-

Если нет своей цели
в жизни, то приходится работать
на того, у кого она есть.

(Леонардо Ди Каприо)

ляет природу предусмотренного в нем платежа. Ключевое значение в юридической квалификации роялти имеет то, является ли указанный в договоре платеж оплатой за полную передачу (отчуждение) исключительного права на программное обеспечение или же оплатой лишь за право пользования программным обеспечением. Согласно официальному комментарию к Модельной конвенции ОЭСР, платеж за полную передачу (отчуждение) исключительного права не считается роялти.

При квалификации роялти ситуация может быть также осложнена в случае, если программное обеспечение приобретается по смешанному договору, который включает в себя не только передачу прав собственности/правапользования, но и услуги по установке программного обеспечения. На практике имеют место случаи при смешанном договоре, когда налоговые органы квалифицируют такой платеж в качестве роялти, несмотря на то, что часть этого платежа является оплатой за сопутствующие услуги. В соответствии с комментариями к Модельной конвенции ОЭСР при налоговой квалификации смешанного договора каждый элемент предмета договора подлежит отдельному анализу в целях налогообложения.

Ниже мы предлагаем рассмотреть вышеуказанные проблемные вопросы, возникающие на практике в связи с применением налога на роялти, на конкретных примерах.

Пример 1. Компания А заключила договор заказа на разработку программного обеспечения для автоматизации услуг такси, предоставляемых компанией Б. Обе компании являются налогоплательщиками Кыргызской Республики и зарегистрированы в качестве плательщиков НДС. В рамках данного договора заказа компания А передает компании Б программное обеспечение в соответствии с установленными спецификациями с одновременным отчуждением исключительного права на такое программное обеспечение. Какими же будут налоговые последствия для обеих компаний?

Достаточно сложно определить, чем является программный продукт для целей налогообложения – товаром, работой или услугой? В соответствии с нормами гражданского законодательства такой продукт, скорее всего, может быть отнесен к результатам интеллектуальной деятельности либо к иным нематериальным благам. Налоговый кодекс относит к «имуществу» имущественные и неимущественные права, помимо объектов, относящихся к имуществу в соответствии с гражданским законодательством Кыргызской Республики. Поскольку право собственности на программное обеспечение полностью переходит к компании Б, данная сделка с точки зрения налогообложения будет рассматриваться как реализация. Но является ли программное обеспечение товаром или услугой? Это большой вопрос.

Так как в Налоговом кодексе под товаром понимается любое имущество, имеющее материально-вещественную форму, в случае, если такой продукт поставляется посредством Интернета, скорее всего, налоговые органы могут рассматривать данную сделку в качестве сделки по оказанию услуг или выполнению работ. Однако если готовый программный продукт передается на носителе (диске, флэш-карте), то, вероятно, налоговый инспектор может посчитать его товаром, а сделку соответственно признать реализацией товара. Такая возможность двоякого толкования приводит к возникновению споров с налоговыми органами. В частности, если стоимость программного продукта превышает 10 тысяч сомов, то, скорее всего, налоговые органы будут относить такой продукт к основному средству, следовательно, расходы по его разработке будут вычитаться в виде амортизационных отчислений, а не в качестве расходов за оказанные услуги, которые могут вычитаться в полном объеме. Соответственно у компании А могут возникнуть риски завышения вычетов для целей определения обязательства по налогу на прибыль. Компания Б в свою очередь на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 188 Налогового кодекса обязана признать налогооблагаемый доход и уплатить налог на прибыль.

Что касается косвенных налогов, то, учитывая тот факт, что обе компании являются плательщиками НДС, для компании А передача программного продукта – как в качестве оказания услуг, так и в качестве реализации товара, – будет являться облагаемой поставкой для целей НДС и налога с продаж, а компания Б вправе принять такой НДС к зачету при условии получения от компании А сче-

¹ К совокупному годовому доходу относятся... выручка от реализации товаров, работ, услуг.

та-фактуры строгого образца и использования такого НДС для создания облагаемых поставок.

Пример 2. Компания А является патентообладателем на программное обеспечение для автоматизации услуг такси. Она заключает лицензионный договор с компанией Б, в соответствии с которым передает компании Б эксклюзивное право использования данного программного обеспечения сроком на 10 лет, за что компания Б выплачивает компании А ежемесячные платежи в размере определенного процента от своей валовой выручки.

В чем же принципиальное различие наших двух примеров? В первом присутствует факт передачи права собственности на предмет интеллектуальной собственности, а во втором – только права использования. Во втором случае компания А является собственником программного обеспечения, и право собственности на данное программное обеспечение остается у нее. А ежемесячные платежи являются платежами за право использования данного ПО, что и есть роялти по определению.

В целях налогообложения прибыли доходы от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности согласно пункту 1 статьи 188 Налогового кодекса относятся к совокупному годовому доходу в качестве роялти. Соответственно компания А должна уплатить налог на прибыль с такого дохода, а компания Б в свою очередь может признать в качестве вычетов ежемесячные платежи в качестве расходов, связанных с получением дохода на основании статьи 193 Налогового кодекса при условии, что данное ПО используется для получения облагаемых налогом на прибыль доходов.

К сожалению, действующая редакция Налогового кодекса не содержит четких норм, касающихся правил применения НДС к такого рода опера-

циям с объектами интеллектуальной собственности, и, вероятнее всего, данная сделка будет рассматриваться налоговыми органами в качестве оказания услуг только потому, что вряд ли может трактоваться как поставка товара, так как отсутствует переход права собственности на объект интеллектуальной собственности. В соответствии с пунктом 2 статьи 232 Налогового кодекса субъект осуществляет поставку, предоставляя имущество во временное владение или пользование по договорам имущественного найма (аренда). Конечно, с точки зрения здравого смысла природа лицензионного договора имеет мало общего с договором имущественного найма/аренды. Следуя нормам гражданского законодательства, в имущественный наем могут быть переданы земельные участки, участки недр и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи). Право пользования продуктом интеллектуальной собственности сложно отнести к данным категориям вещей, тем более что Гражданский кодекс четко отделяет вещи от результатов интеллектуальной деятельности. Но даже если мы приходим к выводу, что предоставление права использования результатов интеллектуальной деятельности не является арендой, то налоговые органы могут легко отнести такую сделку к «любой другой деятельности» в соответствии с пунктом 2 статьи 232 Налогового кодекса. В результате факт начисления НДС, а вместе с ним и налога с продаж выглядит неоспоримым с точки зрения формулировок Налогового кодекса.

Теперь перейдем к вопросам международного налогообложения и в качестве примеров сначала рассмотрим ситуации, описанные в пре-



дыдущих примерах, но только с одним изменением – компания А будет являться резидентом Российской Федерации. Примеры достаточно распространенные на практике и вопросы налогообложения подобных сделок очень актуальны для кыргызстанских налогоплательщиков. Выше мы пришли к выводу, что в рамках договора заказа не возникает роялти в виде лицензионных платежей, а возникает доход либо от продажи товара, либо от оказания услуг. Независимо от трактовки такой доход будет считаться прибылью от предпринимательской деятельности компании А. Согласно статье 7 Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между Кыргызской Республикой и Российской Федерацией, прибыль предприятия одного договаривающегося государства облагается налогом только в этом государстве, если только такое предприятие не осуществляет или не осуществляло предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве через расположенное там постоянное учреждение.

В комментариях Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения от 2010 года говорится, что платеж за полную передачу прав собственности на объект интеллектуальной собственности не подпа-

Если проблему можно разрешить,
не стоит о ней беспокоиться.

Если проблема неразрешима,
беспокоиться о ней бессмысленно.

(Далай Лама)

дает под понятие «для использования или за предоставление права использования» такой собственности и соответственно не может быть расценен в качестве роялти. Также в комментариях отмечено, что в отношении компьютерных программ необходимо принимать во внимание нормы национального законодательства об интеллектуальной собственности при определении возникновения роялти в таких случаях, как передача эксклюзивных прав на определенный период или в пределах определенного географического пространства.

Т.е. если компания А не имеет на территории Кыргызской Республики постоянного учреждения, то соответственно ее прибыль должна облагаться налогом только в России. Если же мы говорим, что выполнение заказа является работой или услугой, то у компании Б могут возникнуть обязательства по удержанию налога у источника на основании требований статей 222 и 223 Налогового кодекса при условии, что такие работы или услуги оказываются на территории Кыргызской Республики. Если же договором заказа предусматривается, что местом оказания таких услуг является Российская Федерация, то у компании Б такого обязательства возникнуть не должно.

Зачастую разработка программного продукта предусматривает также услуги по его установке и сопровождению. Если установка/сопровождение производятся на территории Кыргызской Республики,

то доход от таких услуг может облагаться налогом у источника. Соответственно компания Б должна будет удерживать 10% налога из суммы, причитающейся компании А. Но так как компания А является резидентом России, правила соглашения об избежании двойного налогообложения будут превалировать над положениями национального законодательства.

Теперь рассмотрим пример 2, но также, как и в предыдущем случае, с условием, что компания А является резидентом Российской Федерации.

Обратимся к определению, которое содержится в соглашении с Россией. Так, согласно статье 12, термин «роялти» означает платежи любого вида, получаемые в качестве вознаграждения за использование или предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая компьютерные программы, кинематографические фильмы и телефильмы, видеофильмы или записи для радио и телевидения, любой патент, ноу-хау, торговую марку, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс, или за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта, и платежи за использование или предоставление права использования промышленного, коммерческого или научного оборудования. Т.е. регулярные выплаты за право использования компьютерных программ с большой долей

вероятности будут относиться к доходам от роялти.

В соответствии с той же статьей 12 вышеназванного Соглашения об избежании двойного налогообложения роялти, возникающие в одном договариваемом государстве и выплачиваемые резиденту другого договариваемого государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве. Максимальная ставка налога на роялти предусмотрена в размере 10 процентов, что в принципе соответствует ставке, предусмотренной национальным законодательством. Но есть страны, выплаты резидентам которых могут облагаться по пониженной ставке – к примеру, соглашения с Финляндией, Латвией, Швейцарией и недавно заключенное соглашение с Катаром предусматривают ставку 5%.

Необходимо обращать внимание на формулировки, содержащиеся в соглашениях. К примеру, соглашение с Латвией определяет термин «роялти» как платежи любого вида, получаемые в качестве вознаграждения за использование, или за предоставление права использования авторских прав на любые произведения литературы, искусства или научные труды, включая кинофильмы, какие-либо патенты, торговые марки, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс, или за использование или предоставление права пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием, или за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта. В отличие от определения, содержащегося в соглашении с Россией, под роялти в данном случае могут попасть и платежи по аренде оборудования, которые традиционно относятся к доходу от предпринимательской деятельности и соответственно должны освобождаться от налогообложения. А компьютерные программы не указаны в определении как продукт научного труда, и вполне возможно,

что платежи за использование прав на компьютерные программы не будут относиться к роялти, а скорее всего, к прибыли от предпринимательской деятельности.

Немаловажным является и вопрос обоснованности размеров платежей роялти с точки зрения правил трансфертного ценообразования, так как имеет место международная сделка. В мировой практике вопросы ценообразования в сделках с нематериальными активами всегда находятся под пристальным вниманием налоговых органов, особенно если стороной сделки является компания, расположенная в офшорной юрисдикции. Для простоты понимания приведем пример: компания, зарегистрированная на Кипре и являющаяся правообладателем товарного знака, заключает с латвийской компанией лицензионный договор на право использования товарного знака, которая, в свою очередь, передает право использования товарного знака кыргызской компании на основании сублицензионного договора. Кипр относится к низконалоговой юрисдикции, но не имеет прямого соглашения с Кыргызской Республикой, а включение в структуру латвийской компании в качестве транзитной может привести к минимизации налогообложения доходов, так как латвийская компания получает возможность применения пониженной ставки налога на роялти, а выплата роялти членам Евросоюза вообще освобождена от налогов.

Как же определить справедливую стоимость такого необычного товара, как интеллектуальная собственность? Налоговый кодекс содержит несколько методов оценки рыночной стоимости. Очевидно, что на основании данных статистики такую оценку провести невозможно, но и использование методов сопоставимых цен, последующей реализации и сложения стоимости, скорее всего, не даст возмож-

ности с достаточной степенью обоснованности определить справедливую стоимость, учитывая специфику предмета сделки и отсутствие на рынке идентичных сделок.

В июне 2013 года Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) был разработан план действий против размывания налогооблагаемой базы и увода прибыли из налогообложения, или, как его еще называют, антиофшорный план ОЭСР.

Страны «Большой двадцатки» всерьез обеспокоены снижением налоговых поступлений от мультинациональных корпораций, чья доля в мировом валовом продукте растет каждый год. Уже не секрет, что бизнес-модель подобных конгломератов в процессе глобализации из-за увеличения доли операций электронной коммерции, а также транзакций с нематериальными активами иногда приводит к тому, что их деятельность не подпадает под налогообложение ни в одной стране.

Вопросы размывания налоговой базы и увода прибыли в офшорные юрисдикции, свойственные мультинациональным корпорациям, стали настолько остры, особенно в период кризиса в Европе, что им был посвящен отдельный отчет, подготовленный и опубликованный ОЭСР 12 февраля 2013 года.

А в сентябре 2014-го ОЭСР выпустила рекомендации по применению вышеуказанного антиофшорного плана. Одним из ключевых моментов данных рекомендаций является руководство по трансфертному ценообразованию сделок с нематериальными активами, которое содержит перечень сопоставимых факторов, которые должны быть приняты во внимание при проведении сравнительного анализа таких сделок. Среди таких факторов эксклюзивность, длительность действия защиты прав на результаты интеллектуальной собственности, географическое покрытие, срок использования актива, оценка буду-



КУРСЫ
НА КОМПЬЮТЕРЕ:

«EXCEL ДЛЯ НАЧИНАЮЩИХ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ»

Подробно см. на стр. 2

щих выгод и т.д.

Данный анализ состоит из нескольких действий:

- выявление нематериальных активов и их категорий;
- выявление правообладателя;
- выявление сторон, использующих такие активы и несущих риски, связанные с разработкой, улучшением, содержанием и защитой активов путем функционального анализа;
- выявление и надлежащая классификация видов сделок с нематериальными активами.

Цель такого функционального анализа – определить для каждой группы компаний степень рисков, которые они несут в ходе осуществления деятельности и использования таких нематериальных активов, чтобы подтвердить, что сделки между такими компаниями являются сделками между независимыми сторонами для целей налогообложения.

И в заключение хотелось бы подчеркнуть, что в ближайшем будущем международные операции с нематериальными активами неизбежно станут актуальными и для кыргызской экономики как части глобального рынка и как потенциальной части Таможенного союза, в связи с чем оценка налоговых рисков, связанных с международными сделками с нематериальными активами, будет одним из ключевых факторов процесса принятия управленческих решений.