

Будьлин Сергей Львович
Старший юрист
Представительства компании
Roche & Duffay
 Московская обл., г. Королев

Налоговые аспекты выплаты роялти нерезиденту

Введение

В международной практике широко распространены операции, в которых организация из одной страны предоставляет за соответствующее вознаграждение организации из другой страны право на использование принадлежащего первой компании объекта интеллектуальной собственности, такого как запатентованное изобретение, товарный знак, ноу-хау или литературное произведение. В частности, зарубежная компания может предоставить такое право российской организации. Российская организация, соответственно, должна будет заплатить за это право иностранной компании. Налоговым аспектам таких выплат и посвящена настоящая статья.

Следует обратить внимание на то, что ряд объектов интеллектуальной собственности, таких как изобретения и товарные знаки, подлежат обязательной государственной регистрации. В России эту регистрацию осуществляет Роспатент. Там же регистрируются и соответствующие лицензионные договоры. Без такой регистрации лицензионный договор недействителен, следовательно, не имеет и налоговых последствий. Однако литературные произведения и компьютерные программы, а также ноу-хау (секреты производства) не подлежат обязательной регистрации, как и соответствующие договоры отчуждения и лицензионные договоры. Далее мы будем предполагать, что все регистрационные формальности, если они необходимы, осуществлены должным образом.

Гражданско-правовая и налоговая терминология

Правовая терминология, относящаяся к интеллектуальной собственности, претерпела некоторые (не слишком радикальные, впрочем) изменения в связи с принятием четвертой части Гражданского кодекса. Несмотря на то что четвертая часть еще не вступила в силу, я все же буду пользоваться новой терминологией, как более логичной и унифицированной.

«Интеллектуальной собственностью» по новому законодательству признаются «результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации», включая такие объекты, как литературные произведения, компьютерные программы, изобретения, ноу-хау, товарные знаки и др. (ст. 1225 ГК РФ). На эти объекты у правообладателей существуют «интеллектуальные права», в том числе наиболее интересное в смысле гражданского оборота «исключительное право», являющееся имущественным правом (ст. 1226 ГК РФ).

Правообладатель (владелец прав на объект интеллектуальной собственности) может распорядиться своим исключительным правом на этот объект двумя способами: либо заключив договор об отчуждении исключительного права (исключительное право полностью передается другой стороне), либо заключив лицензионный договор (другой стороне предоставляется лишь право использования объекта интеллектуальной собственности) (ст. 1233 ГК РФ).

В налоговом праве термины гражданского законодательства используются в том же смысле, что и в самом гражданском праве, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом (ст. 11 НК РФ). Увы, подчас авторы НК РФ избирают третий путь: не используют термины гражданского права, но и не пытаются определить те термины, которые они используют вместо них (например, «торговая марка», подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ). Как мы увидим далее, такое небрежное словопотребление может вести к существенной неопределенности в налогообложении.

Термин «роялти» (применительно к интеллектуальной собственности) не определен российскими законами, хотя эпизодически в них используется. Так, авторы главы 25 НК РФ, по-видимому, понимали роялти как разновидность платежа по лицензионному договору (подп. 3 п. 4 ст. 271 НК РФ). Действительно, многие авторы подразделяют лицензионные платежи на паушальные платежи (установленные договором в фиксированной сумме) и роялти (периодические платежи в сумме, определяемой фактическими экономическими результатами, достигнутыми лицензиатом).¹ Однако и паушальный платеж может быть не только разовым, но и поэтапным, то есть выплачиваемым в рассрочку. Граница между «поэтапными» паушальными платежами и «периодическими» роялти представляется довольно расплывчатой.

С другой стороны, многие налоговые соглашения РФ, следуя формулировкам Модельной налоговой конвенции Организации эконо-

¹ См., например, Шнак Е. С. Передача прав на использование товарных знаков: лицензионный договор // Юрист. 2004. № 1.

мического сотрудничества и развития (Модельная конвенция), определяют роялти как «платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования» объекта интеллектуальной собственности (ст. 12 Модельной конвенции). Таким образом, здесь роялти понимаются как любые платежи по лицензионному договору, в том числе определенные в фиксированной сумме. При этом, согласно официальному комментарию к Модельной конвенции, платеж за полную передачу (отчуждение) исключительного права на, например, компьютерную программу не считается роялти (и, соответственно, не регулируется ст. 12 Модельной конвенции). Интересно, что, согласно тому же комментарию, разовый лицензионный платеж в значительной фиксированной сумме может вызывать трудности при его классификации (комм. 15 к ст. 12 Модельной конвенции). Отмечу, что положения международных соглашений (в случае их применимости) имеют приоритет перед положениями внутреннего законодательства РФ, но комментарий к Модельной конвенции ОЭСР нормативной силы не имеет.

Таким образом, для избежания налоговой неопределенности следует внимательно относиться к употреблению юридических терминов. В частности, термин «роялти» страдает некоторой неопределенностью, во всяком случае, в России. Далее термин используется лишь в контексте, поясняющем смысл, в котором он употребляется.

Налог на прибыль (российская организация)

Для целей обложения налогом на прибыль закон разрешает включать в расходы «периодические (текущие) платежи за пользование правами» на объекты интеллектуальной собственности (подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ). По-видимому, эта формулировка включает не только лицензионные платежи, определенные в процентах от выручки или прибыли лицензиата, но и лицензионные платежи в фиксированной сумме, при условии, что они «периодические». Разумеется, для включения в расходы эти платежи должны быть обоснованными и документально подтвержденными (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Если же речь идет не о лицензии, а о приобретении объекта интеллектуальной собственности, исключительные права на него становятся нематериальным активом покупателя (для этого срок использования данного объекта должен превышать 12 месяцев) (п. 3 ст. 257 НК РФ). Выплата по договору отчуждения не считается расходом, но зато приобретенный объект интеллектуальной собственности признается «амортизируемым имуществом» (хотя, строго говоря, «имуществом»

он не является) для целей исчисления налога на прибыль (для этого срок использования объекта должен превышать 12 месяцев, а первоначальная стоимость – 10 тыс. руб.) (п. 1 ст. 256 НК РФ).¹

Как видим, налоговый статус единовременного лицензионного платежа в фиксированной сумме (паушального) остался неопределенным. По-видимому, такой платеж не может включаться в расходы (не будучи «периодическим»), но и не приводит к образованию амортизируемого нематериального актива. Ввиду этого при заключении договора вряд ли имеет смысл использовать подобные условия платежа.

Особые правила применяются к компьютерным программам. Расходами для целей налогообложения признаются платежи, «связанные с приобретением права на использование» программ и баз данных по лицензионным соглашениям. Таким образом, условие «периодичности» платежей в данном случае не ставится. Более того, расходами признаются и платежи за приобретение исключительных прав на программу (по договору отчуждения), если стоимость программы не превышает 10 тыс. руб., а также платежи за обновление программ и баз данных (подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Таким образом, для российского плательщика периодические выплаты за использование объекта интеллектуальной собственности по лицензионному договору с иностранной компанией (но не платежи по договору отчуждения) признаются, вообще говоря, расходами для целей обложения налогом на прибыль. Для компьютерных программ предусмотрены особые правила включения соответствующих платежей в расходы.

Налог у источника (иностранная компания)

Для иностранного получателя доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности (то есть выплаты от российского лицензиата) являются доходом от источников в РФ, подлежащим, вообще говоря, обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов (п. 4 ст. 309 НК РФ). Последнее значит, что налог исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет российской организацией – плательщиком дохода (в рассматриваемом нами случае – лицензиатом), действующим в качестве налогового агента (ст. 310 НК РФ). Ставка налога составляет 20 %, если иное не предусмотрено международным налоговым соглашением (п. 1 ст. 310, подп. 1

¹ См., например, Письмо УФНС РФ по г. Москве от 23.01.2006 № 20-08/3582 (документ не имеет нормативной силы).

п. 2 ст. 284 НК РФ). Налог удерживается из суммы, подлежащей уплате иностранной организации (то есть если подлежит уплате 100 ед., то фактически до получателя доходит лишь 80 ед.; здесь не учтен НДС, который будет рассмотрен ниже).

Отмечу, что на индивидуальных лицензиатов (например, физических лиц - пользователей компьютерных программ) закон не возлагает обязанностей налогового агента. В этом плане закон можно считать пробельным, так как в данном случае у иностранного получателя дохода возникает налоговая база, но не возникает ни обязанности уплаты налога, ни налогового агента в РФ, который бы уплатил налог за него.

С другой стороны, доходы иностранной организации без постоянного представительства в РФ от продажи имущественных прав в РФ (а исключительное право на объект интеллектуальной собственности является имущественным правом, ст. 1226 ГК РФ) не подлежат обложению налогом у источника выплаты (п. 2 ст. 309 НК РФ). Следовательно, при получении дохода из РФ по договору отчуждения исключительного права доход иностранного продавца не облагается налогом (при предположении, что у продавца нет постоянного представительства в РФ).

Многие налоговые соглашения России предусматривают пониженную или нулевую ставку налога у источника при выплатах роялти из РФ правообладателю из соответствующей страны (напомню, что «роялти» в налоговых соглашениях означает любые лицензионные платежи). Например, соглашение с Кипром предусматривает нулевую ставку налога у источника на роялти.¹ Для применения положений налогового соглашения иностранная компания должна представить плательщику дохода (лицензиату) подтверждение своей налоговой резидентности («постоянного местонахождения», в терминах налогового соглашения) в соответствующем иностранном государстве (п. 1 ст. 312 НК РФ). Документ выдается налоговым органом иностранного государства и переводится на русский язык. На практике требуется еще апостиль на иностранном документе² и нотариальное заверение перевода документа. Желательно также указать в документе период, в течение которого компания резидентна в соответствующей стране (так

¹ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Никозия, 5 декабря 1998 г.), ст. 12.

² Письмо УФНС РФ по г. Москве от 16.08.2006 № 20-12/72977 (документ не имеет нормативной силы).

как налоговый статус компании может меняться со временем). При наличии подобной справки российская организация применяет нулевую или пониженную ставку налога, предусмотренную соглашением.

Таким образом, для иностранного получателя лицензионные платежи (но не платежи за отчуждение объекта интеллектуальной собственности) являются доходом от источников в РФ и облагаются налогом у источника выплаты. Налог удерживает и уплачивает лицензиат. Ставка налога составляет 20 %, если иное не предусмотрено международным налоговым соглашением.

Налог на добавленную стоимость (иностранная компания)

С гражданско-правовой точки зрения, ни лицензионный договор, ни договор отчуждения исключительного права на объект интеллектуальной собственности не являются договорами оказания услуг. Несмотря на это, для целей обложения НДС соответствующие операции считаются «услугами». Это не сформулировано в законе явно (в отличие, например, от директивы ЕС, посвященной вопросам обложения НДС),¹ но тем не менее положения, касающиеся данных операций, мы обнаруживаем в статье «Место реализации работ (услуг)» (ст. 148 НК РФ).

Объектом обложения НДС является «реализация работ (услуг) на территории Российской Федерации», а также «передача имущественных прав» (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). (Отмечу, что «передача имущественных прав» в формулировке появилась не сразу, а лишь в 2002 году.) Поскольку услуги в некотором смысле нематериальны, их «место реализации» не всегда очевидно. Для целей налогообложения оно определяется специальными правилами в зависимости от вида работ (услуг). Для некоторых видов работ (услуг) местом реализации признается РФ, если покупатель «осуществляет деятельность» на территории РФ. В частности, это правило применяется при «передаче, предоставлении [sic] патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав» (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Данную формулировку следует признать крайне неудачной, поскольку она не имеет никакого смысла в терминах гражданско-правового законодательства. Через запятую перечисляются совершенно разнородные понятия: патент – документ, подтверждающий право

¹ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 («6-я Директива»), ст. 6 (для целей обложения НДС любые сделки, не являющиеся реализацией товаров, признаются реализацией услуг).

на изобретение; лицензия – договор на использование объекта интеллектуальной собственности; торговая марка – понятие, гражданскому праву неизвестное (есть товарный знак и знак обслуживания); авторские права (часть из которых являются неотчуждаемыми личными немущественными правами). Неясно, что такое «аналогичные права» (аналогичные авторским правам?). Неясно также, что такое, например, «предоставление патентов» или «передача лицензий». Кроме всего прочего, законодателями допущена грамматическая ошибка («при передаче, предоставлении»). Наконец, замечу, что по действующим формулировкам закона рассматриваемые операции могут классифицироваться для целей обложения НДС и как «реализация услуг», и как «передача имущественных прав», с соответствующей неопределенностью в правилах налогообложения.

Следует отметить, что изначально (в 2001 г.) формулировка была еще хуже: речь шла об услугах «по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав». «Услуга по передаче в собственность лицензии» – это верх абсурда, с точки зрения цивилиста. Несомненно, все это связано с низким юридическим качеством перевода вышеупомянутой Директивы ЕС на русский язык, откуда российские законодатели и позаимствовали свою формулировку.¹ После серии не очень удачных исправлений формулировка приняла свою нынешнюю форму (которая действует начиная с 2006 г.).

Ранее действовавшая формулировка допускала истолкование в том смысле, что при осуществлении российской организацией выплат иностранному правообладателю НДС взимается лишь в том случае, если речь идет об отчуждении исключительного права, а при выплатах за рубеж по лицензионным договорам НДС не возникает. Интерпретация чрезвычайно спорная, но именно это мнение в 2004–2005 гг. неоднократно высказывалось как налоговыми органами, так и Минфином.² Действующая формулировка закона, строго говоря, столь же невнятна, как и предыдущая, но Минфин трактует ее в том смысле, что теперь

¹ Хотя формулировка НК РФ представляет собой кальку с английского, по-английски она звучит несколько более осмысленно, ввиду иных традиций словоупотребления: «transfers and assignments of copyrights, patents, licences, trade marks and similar rights» (6-я Директива, подп. (е) п. 2 ст. 9).

² Письмо Минфина РФ от 11.05.2005 № 03-04-08/116 (документ не имеет нормативной силы и основан на недействующей редакции закона); Письмо МНС РФ от 17.05.2004 № 03-1-08/1222/17 (документ не имеет нормативной силы и основан на недействующей редакции закона).

НДС облагаются оба вида операций иностранного правообладателя: как по отчуждению исключительного права на объект интеллектуальной собственности, так и по предоставлению лицензии на его использование.¹ Данная интерпретация представляется гораздо более осмысленной с экономической точки зрения, а также соответствует международной практике обложения НДС.

Итак, в настоящее время как операции по предоставлению лицензии на объект интеллектуальной собственности, так и операции по отчуждению исключительного права на такой объект подлежат обложению НДС, если покупатель осуществляет деятельность в РФ. Однако если продавец (правообладатель) – иностранная компания, не состоящая на налоговом учете в РФ, заставить ее платить налоги в РФ технически затруднительно. Ввиду этого законодатель вновь прибегает к концепции налогового агента.

Если местом реализации является Россия, но продавец не состоит на налоговом учете в РФ, НДС исчисляется, удерживается и уплачивается налоговым агентом, каковым признается российский покупатель. Налоговым агентом может быть как юридическое лицо, так и индивидуальный предприниматель (но не физическое лицо, не являющееся предпринимателем). Налоговая база определяется по каждой операции как сумма дохода с учетом налога (п. 1-2 ст. 161 НК РФ), то есть: если выплата по договору подлежат 118 ед., 18 ед. удерживается и выплачивается в бюджет, а 100 ед. остается продавцу (в нашем случае – правообладателю). (Напомним, что из оставшихся 100 ед. еще 20 ед. подлежат удержанию в качестве налога на доход иностранного юридического лица от источников в РФ, если иное не предусмотрено налоговым соглашением; тогда правообладателю остается лишь 80 ед.) НДС международные налоговые соглашения не регулируют.

Таким образом, лицензионные платежи российской организации иностранному правообладателю (как и аналогичные платежи за отчуждение объекта интеллектуальной собственности) облагаются НДС в России. Налог удерживает и уплачивает лицензиат. Налог взимается по общей ставке, которая не уменьшается налоговыми соглашениями РФ.

Налог на добавленную стоимость (российская организация)

К счастью, НДС, уплаченный налоговым агентом за иностранного получателя средств, не теряется безвозвратно (в отличие от налога

¹ Письмо Минфина РФ от 23.09.2005 № 03-04-08/256 (документ не имеет нормативной силы).

у источника, уплаченного тем же налоговым агентом). При выполнении определенных условий этот НДС признается вычетом для налогового агента. То есть при уплате своего НДС российская организация имеет право вычесть из суммы, подлежащей уплате, те суммы, что она уплатила в качестве налогового агента (п. 3 ст. 171 НК РФ).

Для применения вычета должно быть выполнено несколько условий. Во-первых, российская организаций должна «исполнять обязанности налогоплательщика» по НДС (то есть не должна, например, облагаться налогом по упрощенной системе). Отмечу, что даже организации, «не исполняющие обязанности налогоплательщика» НДС, должны, тем не менее, исполнять функции налогового агента по НДС (п. 2 ст. 161 НК РФ). То есть организация, перешедшая на упрощенную систему налогообложения, НДС за иностранца платит, но вычета при этом не получает. Во-вторых, те товары, работы или услуги, по которым предоставляется вычет, должны быть приобретены для осуществления налогооблагаемых операций или для перепродажи (это же требование действует и для вычета «обычного» входящего НДС) (п. 3 ст. 171 НК РФ).

Наконец, что весьма существенно, обязательным условием предоставления вычета является то, что налоговый агент «удержал и уплатил налог из доходов налогоплательщика» (т.е. иностранного продавца) (п. 3 ст. 171 НК РФ). Эта, казалось бы, невинная формулировка нередко трактовалась налоговыми органами в том смысле, что договор с иностранной компанией (в нашем случае - лицензионный договор с иностранным правообладателем) непременно должен устанавливать сумму платежа, включающую НДС. Согласно данной интерпретации, именно из этой общей суммы производится удержание НДС (например, 18 ед. из 118 ед.). Если же плательщик уплачивает правообладателю всю сумму в соответствии с условиями договора, а НДС на эту сумму уплачивает отдельно («из своих средств»), то вычет ему не предоставляется. Ввиду распространенности данной трактовки среди налоговых органов желательно явно указывать сумму НДС в лицензионном договоре. Однако подобное требование нередко вызывает возражения зарубежного правообладателя, у которого могут в результате возникнуть непредвиденные налоговые последствия по месту его постоянного пребывания. Компромиссный вариант - указать в договоре, что сумма платежа подлежит увеличению на сумму российского НДС, уплачиваемого налоговым агентом, не устанавливая ее явно.¹ Правда,

¹ См.: Власова М. Проблемы налогового агента. // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». 2005. № 21.

может оказаться, что этот вариант не устроит ни иностранного правообладателя, ни российскую налоговую службу. До недавнего времени эта неопределенность истолкования закона была весьма серьезной проблемой для налоговых агентов. К счастью, в феврале 2007 г. Минфин своим письмом дал разъяснение, изменяющее сложившуюся ранее интерпретацию: было разрешено принятие сумм НДС, уплаченных налоговым агентом за счет собственных средств. Согласно данному письму, «если контрактом с налогоплательщиком - иностранным лицом, реализующим товары (работы, услуги), местом реализации которых признается территория Российской Федерации, не предусмотрена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в российский бюджет, российскому налогоплательщику следует самостоятельно определить налоговую базу для целей налога на добавленную стоимость (доход от реализации), то есть увеличить стоимость товаров (работ, услуг) на сумму налога на добавленную стоимость». Указанная сумма НДС принимается к вычету в установленном порядке.¹

Стоит отметить, что в Европе при налогообложении операций иностранных компаний используются близкие идеи, но в гораздо более либеральной реализации. Вместо концепции «налогового агента» во многих странах ЕС используется близкая, но отличающаяся концепция «обратного налогообложения» (reverse charge), согласно которой местный плательщик отчитывается по НДС как если бы он был и продавцом, и покупателем по сделке (основанием служит 6-я Директива, подп. а п. 1 ст. 21). На практике разница состоит в следующем. Российский налоговый агент должен вначале заплатить налог за иностранца в момент выплаты, а затем требовать у государства налоговый вычет на эту сумму. Английская, к примеру, компания в аналогичной ситуации просто указывает данную сумму в декларации и как НДС к уплате, и как НДС к возмещению, а фактических выплат в бюджет не осуществляет.

Таким образом, при выполнении определенных условий НДС, удержанный и уплаченный российской организацией при осуществлении выплат иностранной компании (в том числе по лицензионному договору), является для самой российской организации налоговым вычетом.

¹ Письмо Минфина РФ от 07.02.2007 № 03-07-08/13 (документ не имеет нормативной силы).

Выводы

При осуществлении российской организацией выплат в адрес иностранной компании по лицензионному договору эти выплаты облагаются, вообще говоря, НДС (по общей ставке) и налогом у источника (по ставке 20 %, если более низкая ставка на предусмотрена международным налоговым соглашением). Оба вида налога удерживаются и уплачиваются российским плательщиком дохода – налоговым агентом. Если сумма договора составляет 118 ед., 18 ед. удерживается как НДС, 20 ед. – как налог у источника, а иностранной компании перечисляется 80 ед. Для применения пониженной ставки по налоговому соглашению налоговый агент должен получить от иностранной компании справку о ее налоговой резидентности.

Для российской компании периодические лицензионные платежи являются, вообще говоря, расходом для целей исчисления налога на прибыль, а уплаченный в качестве налогового агента НДС – налоговым вычетом.

Если речь идет не о лицензионном договоре, а о договоре отчуждения объекта интеллектуальной собственности, то правила взимания НДС те же, но налог у источника не взимается. В этом случае для российского покупателя платеж не является расходом, а соответствует, как правило, приобретению амортизируемого нематериального актива. В отношении компьютерных программ предусмотрены особые правила.