

*The article reflects the author's view of the legal regulation of economic relations, which requires a balance of interests of all participants in a market economy (the state, businesses and consumers) that exist in the population.*

*Статья отражает авторский подход к правовому регулированию хозяйственных правоотношений, который предполагает наличие баланса интересов всех участников рыночных отношений (государства, субъектов хозяйствования, потребителей), которые составляют единое целое.*

## **ПРАВОВІ АСПЕКТИ НАРАХУВАННЯ ВІНАГОРОДИ СУБ'ЄКТАМ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ – НЕРЕЗИДЕНТАМ ЗА СУБЛІЦЕНЗІЙНИМИ ДОГОВОРАМИ**

**Бутнік-Сіверський О. Б.,**

*завідувач економіко-правового відділу  
НДІ інтелектуальної власності НАПрН України,  
доктор економічних наук, професор*

**Троцька В. М.,**

*старший науковий співробітник  
НДІ інтелектуальної власності НАПрН України*

*Стаття присвячена питанням правового регулювання правовідносин, пов'язаних з нарахуванням винагороди суб'єкту підприємницької діяльності нерезиденту відповідно до умов субліцензійного договору.*

**Ключові слова:** субліцензійний договір, оподаткування нерезидентів, бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) доходу, винагорода, роялті.

Правове регулювання нарахування винагороди з джерелом походження з України, отриманої суб'єктом підприємницької діяльності – нерезидентом при впровадженні об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) у господарську діяльність, з урахуванням вимог Податкового кодексу України (ПКУ), має практичне значення. Одним із проблемних моментів, що виникають при правозастосуванні, є визначення особи-нерезидента бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу (далі – бенефіціар) та нарахування винагороди відповідно до субліцензійного договору. Прикладами спірності зазначених питань є низка судових справ, рішення щодо яких прийнято останнім часом. Аналіз цих рішень засвідчує, що під час вирішення спорів суддями особлива увага приділяється розгляду матеріалів справи, що стосуються статусу особи-нерезидента (є ця особа бенефіціаром чи посередником), особливостей договірних відносин. Дослідження проблематики законодавчого регулювання вказаних питань є темою цієї статті.

Питання оподаткування винагороди у вигляді роялті на користь нерезидента розглядалися такими авторами, як: О. Іванова, М. Хоменко, В. Остапчук, В. Петрашенко та ін. Однак поглибленого науково-правового аналізу питань нарахування за субліцензійними договорами, визнання сторони цього договору бенефіціаром відповідно до податкового законодавства не проводилось.

З огляду на зазначене, метою цієї статті є дослідження питань законодавчого регулювання договірних відносин між іноземними та українськими суб'єктами підприємницької діяльності в контексті дотримання вимог податкового законодавства та законодавства у сфері права інтелектуальної власності.

При оформленні договірних відносин у сфері інтелектуальної власності, як засвідчує практика, досить часто укладаються ліцензійні договори з правом надання субліцензій. Цивільним кодексом України (ЦКУ) [1] передбачені положення для цього виду договорів щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності. Проте вважається, що зазначені норми не повною мірою відтворюють деякі практичні аспекти, що пов'язані із врегулюванням правовідносин між сторонами субліцензійного договору. Особливо це відображається на практиці застосування норм як цивільного, так і податкового законодавства при винагороді за субліцензійними договорами, стороною яких є ліцензіат-нерезидент.

Почнемо з практичної ситуації. Ліцензіат-нерезидент уклав ліцензійний договір, на підставі якого надана виключна ліцензія ліцензіату-нерезиденту (ліцензіат, для прикладу, знаходиться на території Великої Британії чи Кіпру, тобто тих країн, з якими Україною укладено договір про уникнення подвійного оподаткування). При цьому ліцензійним договором передбачена можливість укладення субліцензійного договору. Ліцензіат-нерезидент укладає з українською компанією субліцензійний договір, згідно з умовами якого остання виплачує роялті ліцензіату-нерезиденту та нараховує податки у зменшеному розмірі на підставі укладеного договору про уникнення подвійного оподаткування. При цьому така схема можлива у випадку, коли ліцензіат-нерезидент є бенефіціаром. Так, згідно з вимогами ПКУ [2] нарахування роялті не включаються до витрат на користь особи, яка не є бенефіціаром такої плати, за виключенням випадків, коли бенефіціар надав право отримувати таку винагороду іншим особам (п. «б» ст. 140.1.2 ПКУ). У тому випадку, якщо нерезидент є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або посередником щодо такого доходу, він не вважатиметься бенефіціаром. Тобто,

підтвердження «бенефіціарності» отримувача доходів дає можливість застосовувати пільгову ставку при оподаткуванні доходу у вигляді роялті.

У науковій літературі висловлюється думка, що субліцензійні договори є окремими договорами, що витікають з основної ліцензії. Так, на переконання В. С. Дмитришина, за своєю природою субліцензії – це ліцензії, які з особливої письмової згоди ліцензіара витікають з основної ліцензії і які, з правової точки зору, являють собою окремі договори [4, с. 58].

Варто зазначити, що повноваження, які надаються субліцензіату за субліцензійним договором, не можуть виходити за рамки обсягу прав, передбачених у ліцензійному договорі, укладеному між ліцензіаром та ліцензіатом. Зважаючи на це, умови такого договору мають передбачати виплату ліцензійних платежів за використання ОПВ субліцензіатом. Оскільки сторонами субліцензії є ліцензіат та субліцензіат, виплата винагороди здійснюється субліцензіатом ліцензіату. Однак тут можуть бути різні розміри винагороди, які окремо встановлюються різними контрагентами ринку, а саме між ліцензіаром-нерезидентом і ліцензіатом-резидентом; ліцензіатом-резидентом (на правах умовного власника ліцензії) і ліцензіатом-резидентом (субліцензіатом), що обумовлено відповідною зацікавленістю кожного з контрагентів ринку прав інтелектуальної власності.

До ліцензійних платежів належать паушальний платіж, роялті та комбінований платіж, про що зазначено у п. 3 Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [5]. Державна податкова адміністрація України (ДПА України) свого часу у листі від 14.05.2005 р. [6] роз'яснила, що «платежі, які отримуються товариством від субліцензіатів в грошовій формі як винагорода за надання права користування зазначеними ОПВ, в тому числі за субліцензійними договорами, є роялті і не є об'єктом оподаткування ПДВ». У випадку, коли ліцензіатом є нерезидент, існують певні особливості оподаткування нерезидентів відповідно до вимог діючого податкового законодавства. Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціаром і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України (п. 103.2 ПКУ). У зв'язку із зазначеними нормами, у листі ДПУ України від 30.03.2011 р. [7] додатково роз'яснено, що нерезидент не має права на звільнення від оподаткування в Україні або зменшену ставку податку згідно з міжнародним договором, якщо такий міжнародний договір не передбачає наявність у нерезидента статусу бенефіціарного власника доходу з України як необхідної умови для звільнення від оподаткування в Україні чи застосування зменшеної ставки податку.

Таким чином, важливою дефініцією у контексті оподаткування резидентів та нерезидентів є визначення осіб-бенефіціарів. Пунктом 103.3 ПКУ встановлено, що «бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування зниженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, яка має право на отримання таких доходів. При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу». За рахунок того, що визначення поняття є досить широким, на практиці виникають питання визнання/невизнання ліцензіата-нерезидента за субліцензійним договором бенефіціаром. Виходячи з протилежного, бенефіціаром не може бути агент, номінальний утримувач (номінальний власник) або посередник щодо отриманого доходу. У зв'язку з цим у листі ДПС України від 14.05.2012 р. [8] надано роз'яснення, що розуміється під агентською діяльністю. Зокрема, у «відповідності до глави 31 «Комерційне посередництво» ГКУ посередницька діяльність розуміється як агентська діяльність. З огляду на викладене, якщо договір, який укладено правовласником та платником податків, не є договором комісії, доручення та агентським договором, для оподаткування платежів, які нараховуються на користь нерезидента, платник податку може застосовувати положення статті 103 ПКУ і міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування». З огляду на зазначене роз'яснення, субліцензійний договір як договір розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності, визначений у гл. 75 ЦК України, не вважається договором комісії, доручення чи агентським договором, вимоги щодо яких регламентовані в нормах цивільного і господарського законодавства (гл. 68, 69 ЦКУ, гл. 31 ГКУ). У листі-роз'ясненні ДПА України від 12.01.2012 р. [9] зазначено, що витрати платника податку на прибуток з нарахування роялті за надання прав на використання аудіовізуальних творів (телепередач, фільмів тощо) на користь резидента України включаються до складу витрат такого платника у повному обсязі згідно з абз. 1 пп. 140.1.2 ПКУ у тому звітному періоді, в якому фактично відбулося отримання таких прав (збільшення зобов'язання), тобто у періоді, в якому було підписано акт приймання-передачі ліцензійних прав. Будь-які доходи, у тому числі у вигляді роялті, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними ст. 160 ПКУ. Зупинимось на цьому детальніше.

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), крім доходів, зазначених у п. 160.3–160.7 цієї статті, зобов'язані утримувати податок з таких доходів, зазначених у п. 160.1 цієї статті, за ставкою у розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь

яких здійснюються виплати, що набрали чинності (п. 160.2 ПКУ). Відповідно до п. 160.8 ПКУ суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність не лише в Україні, а й за її межами, і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом відокремленого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва. Відповідно до п. 160.9 ПКУ резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки даного нерезидента (в тому числі укладення договорів з іншими резидентами від імені і на користь даного нерезидента), утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що провадять діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації у контролюючих органах як платники податку. Положення цього пункту не поширюються на випадки надання резидентами агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь нерезидентів у випадку, якщо вони надають зазначені послуги в рамках своєї основної (звичайної) діяльності (п. 160.8 ПКУ). Дата виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг визначена у п. 187.1 ПКУ. Підпунктом 196.1.6 ПКУ передбачено, що не є об'єктом оподаткування операції з виплат, зокрема, роялті.

З огляду на зазначене, доходи у вигляді роялті (прибутку), отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними ПКУ. Головною ознакою є те, що суми прибутків (роялті) нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються у загальному порядку. У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність не лише в Україні, а й за її межами, і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом відокремленого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва. Доходи, у тому числі у вигляді роялті, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними п. 160.1 ПКУ.

Аналіз судової практики свідчить про те, що особи, в тому числі ліцензіати-нерезиденти (які отримують «роялті» за субліцензії), можуть визнаватись бенефіціарними (фактичними) отримувачами (власниками) доходу. Зокрема, судом було розглянуто позов Приватного акціонерного товариства «Імперіал Тобако Продакшн Україна» (далі – позивач) до Окружної ДПС – Центрального офісу з обслуговування великих платників податків ДПС про визнання нечинним податкового повідомлення-рішення. Судом встановлено, що між позивачем та компанією «Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH» (Німеччина) укладено субліцензійну угоду, предметом якої є надання позивачу права виробляти та реалізовувати тютюнові вироби з використанням торгової марки «Davidoff», за що позивач зобов'язувався нарахувати та сплатити ліцензіату – компанії «Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH» роялті. Компанія Davidoff & (Швейцарія) підтвердила надання ексклюзивної ліцензії з правом надання субліцензій на використання торгової марки Davidoff компанії «Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH». Судом встановлено, що компанія «Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH» не є агентом, номінальним власником або посередником щодо доходу, який вона отримує від позивача як роялті, та є особою, яка має право на отримання від позивача роялті за користування торговою маркою Davidoff». Суд дійшов висновку, що «бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу. Всі інші особи, в тому числі ліцензіати з правом видачі субліцензії (які отримують «роялті» за субліцензії), мають визнаватись бенефіціарними (фактичними) отримувачами (власниками) «роялті». Проте в такому випадку бажано мати документи, які підтверджують права цих осіб на отримання доходів, наприклад, засвідчені копії ліцензійних договорів, які підтверджують набуття прав нерезидентом-субліцензіаром. Разом з тим, у разі якщо платник податку нараховує роялті на користь нерезидента, то для підтвердження таких витрат такий платник повинен документально підтвердити, що нерезидент, якому виплачуються роялті, є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такого доходу, отриманого із джерел в Україні» [10].

Отже, судова практика засвідчує, що ліцензіат-нерезидент визнається бенефіціаром, якщо не буде доведено, що він є агентом, номінальним власником або посередником щодо доходу, отриманого від резидента України. Як докази, досліджуються субліцензійні договори, а також ліцензійні договори, які підтверджують права інтелектуальної власності ліцензіата-нерезидента.

У науковій літературі існує думка про те, що обов'язковою умовою бенефіціарності є те, що нерезидент не має передавати одержані роялті третій особі за межами України. Тут слід навести висновки М. Хоменка, який акцентує увагу на тому, що «роялті, які виплачуються за надання субліцензій, повинні вважатись такими, що виплачені бенефіціарному (фактичному) отримувачеві (власнику) доходу, якщо їх одержувач не є посередником і не зобов'язаний передати такі роялті третій особі за межами України. Для підтвердження таких обставин може використовуватись договірна гарантія або окремий документ (афідавіт), наданий нерезидентом. При цьому, жодні інші документи, в т. ч. підтвердження того, що одержувач доходу є власником виключних майнових прав на об'єкт права інтелектуальної власності, щодо якого виплачуються роялті, не є необхідною умовою підтвердження, що одержувач роялті є їх бенефіціарним фактичним отримувачем (власником)» [11].

Дійсно, на практиці зустрічаються різні випадки можливого здійснення виплати ліцензійних (субліцензійних) платежів. Зокрема, про такі випадки зазначає В. С. Дмитришин: «на практиці зустрічаються випадки, коли за договором основний ліцензіат зобов'язується в повному обсязі або частково переказувати ліцензіару відрахування, які він отримує від субліцензіата, або у договорі є положення, що основний ліцензіат за субліцензійним договором зобов'язує субліцензіата переказувати ліцензійні платежі безпосередньо ліцензіару. Іноді закріплюють положення, згідно з якими сума відрахувань субліцензіата підлягає розділу між ліцензіатом та ліцензіаром. Деколи надання субліцензії обумовлюють додатковими паушальними платежами» [4, с. 61]. Інший автор М. І. Дідківський визначає, що «за обсягом прав субліцензії відповідає простій ліцензії, винагорода за неї розподіляється між ліцензіаром і ліцензіатом» [12].

Отже, з огляду на договірну практику розподілу ліцензійних (субліцензійних) платежів, при наданні відповіді на питання, чи є нерезидент бенефіціаром, важливо враховувати кожен із зазначених випадків здійснення виплат доходу у вигляді роялті або з прибутку за відповідним договором.

Підсумовуючи, можливо зробити такі висновки.

1. Доходи у вигляді роялті (прибутку), отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними ПКУ.

2. Важливою дефініцією у контексті оподаткування резидентів та нерезидентів є визначення осіб, які належать до бенефіціарів з урахуванням норм ПКУ.

3. Аналіз судової практики свідчить про те, що особи, в тому числі ліцензіати-нерезиденти (які отримують «роялті» за субліцензії) з правом видачі субліцензії, можуть визнаватись бенефіціарами. Ліцензіат-нерезидент визнається бенефіціаром, якщо не буде доведено, що він є агентом, номінальним власником або посередником щодо доходу, отриманого від резидента України. Ліцензіат-нерезидент не повинен передавати роялті третій особі за межами України.

Насамкінець варто додати, що згідно з ст. 52 ПКУ консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства надають відповідні контролюючі органи. Наведена стаття є лише дослідженням окремих питань нарахування винагороди у вигляді роялті ліцензіату-нерезиденту відповідно до умов субліцензійного договору.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. *Цивільний кодекс України* від 16 січня 2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
2. *Податковий кодекс України* від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14; № 15–16; № 17. – Ст.112.
3. *Господарський кодекс України* від 16 січня 2003 року № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18; № 19–20; № 21–22.
4. *Дмитришин В. С.* Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності в Україні: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. – К.: «Інст. інтел. власн. і права», 2008. – 248 с.
5. *Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»*, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185 // Офіційний вісник України від 15.10.2007.
6. *Лист Державної податкової служби України* від 14.05.2005 р. № 9344/7/15-2217-26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://oblik.in.ua/news/list\\_dpa\\_vid\\_14\\_05\\_2005\\_r\\_9344\\_7\\_15\\_2217\\_26\\_platezhi\\_nerezidentu\\_za\\_licenziji\\_na\\_kompjutenu\\_programu\\_royalti/2010-05-11-60](http://oblik.in.ua/news/list_dpa_vid_14_05_2005_r_9344_7_15_2217_26_platezhi_nerezidentu_za_licenziji_na_kompjutenu_programu_royalti/2010-05-11-60).
7. *Лист Державної податкової служби України* від 30.03.2011 р. № 3917/5/12-0216 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/shodo-zastosuvannja-termina-beneficiarnogo-vlasnika-doc105886.html>.
8. *Лист Державної податкової служби України* від 14.05.2012 р. № 8229/6/15-1215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/shodo-opodatkuvannja-platezhiv-za-koristuvannja-abo-za-nadanoc100670.html>.
9. *Лист Державної податкової адміністрації України* від 12.01.2012 р. № 205/6/15-1215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2760-205.html>.
10. *Київський апеляційний адміністративний суд.* Ухвала від 29.11.2012 р. Справа № 2а-11088/12/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/oneregulations/11148>.
11. *Хоменко М.* Нотатки про застосування концепції фактичного (бенефіціарного) отримувача (власника) доходу або «як ніколи не було, і не буде» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://mykolakhomenko.blogspot.com/2011/11/blog-post\\_16.html](http://mykolakhomenko.blogspot.com/2011/11/blog-post_16.html).
12. *Дідківський М. І.* Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навч. посібник / М. І. Дідківський. – К.: Знання, 2006. – 462 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://finance-library.com.ua/book.php?book=58>.

*The article is dedicated to the legal regulation issues of relations connected to charge remuneration business entity i.e. non-resident under the terms of sublicense agreement.*

*Стаття посвячена вопросам правового регулирования правоотношений, связанных с начислением вознаграждения субъекту предпринимательской деятельности – нерезиденту в соответствии с условиями сублицензионного договора.*