

# ЮРИСКОНСУЛЬТ

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЙ ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР  
ГАЗЕТЫ «ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРАКТИКА»

WWW.PRAVO.UA

ГАЗЕТА УКРАИНСКИХ ЮРИСТОВ

№ 21 (648) 25 МАЯ 2010 ГОДА

## КАДРОВЫЕ НОВОСТИ

Новые назначения  
в ДК «Укргазвдобування»  
НАК «Нафтогаз Украины»

12

## ДОЛГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Об отдельных правовых нюансах  
споров, возникших из долговых  
обязательств

14

## СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

О включении затрат  
на предпродажную подготовку  
в состав валовых расходов

15

## АКТУАЛЬНЫЙ ДОКУМЕНТ

Ходатайство об уменьшении  
размера исковых требований

16

# Роялти за компьютерные программы

Александр ШЕМЯТКИН, Иван ШИНКАРЕНКО • Специально для «Юридической практики»

Рис. С. Рябоконь



## Проблемные вопросы налогообложения доходов, выплачиваемых нерезидентам в виде роялти за компьютерные программы

Статья 13 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» определяет, что роялти, выплачиваемые нерезиденту, являются доходом такого нерезидента с источником происхождения на Украине, а такие доходы подлежат налогообложению при их выплате по ставке 15 %. В то же время можно уменьшить упомянутые налоговые отчисления или даже полностью их избежать, если доход выплачивается в пользу иностранного лица — резидента страны, с которой Украина заключила соглашение об избежании двойного налогообложения. Если роялти выплачивается за объект интеллектуальной собственности, прямо указанный в соглашении об избежании двойного налогообложения, проблем, как правило, не возникает. Однако как следует поступить, если объект интеллектуальной собственности прямо в соглашении не указан? Особенно часто такой вопрос возникает касательно роялти, выплачиваемых за использование авторских прав на компьютерные программы (заметим, что термин «использование авторского права» употребляется нами в значении, приданном ему в законодательстве по вопросам авторского права). Например, при осуществлении выплат за право распространения и воспроизведения компьютерной программы на Украине.

Вопросы налогообложения роялти, как правило, урегулированы статьей 12 соглашений об избежании двойного налогообложения, содержащей также и специальное определение термина «роялти». При этом компьютерная программа прямо в этом определении обычно не указывается. Проблемные вопросы, рассматриваемые нами в этой статье, возникают именно в связи с ее отсутствием в перечне объектов интеллектуальной собственности, приведенном в определении термина «роялти» для целей соглашений об избежании двойного налогообложения. При этом наиболее сложным случаем являются те соглашения об избежании двойного налогообложения, где предусмотрена дифференциация подхода к налогообложению в зависимости от объекта интеллектуальной собственности, за который осуществляется выплата.

В связи с этим в качестве примера, на котором будет основываться изложение этой статьи, приведем Соглашение об избежании двойного налогообложения касательно налогов на доход и имущество между Украиной и Федеративной Республикой Германия, подписанное 3 июля 1995 года. Статья 12 этого Соглашения предусматривает дифференциацию подхода к налогообложению роялти ➔ с. 12



## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

# Роялти за компьютерные программы

Проблемные вопросы налогообложения доходов, выплачиваемых нерезидентам в виде роялти за компьютерные программы

← **с. 11** в зависимости от объектов интеллектуальной собственности, за которые осуществляется оплата, и компьютерная программа прямо в определении роялти, данном в этой статье, не упоминается. Так, пункт 4 статьи 12 Соглашения дает такое определение роялти: «...платежи всех видов, получаемые как возмещение:

а) за использование или предоставление права использования любого авторского права на литературные произведения или произведения искусства, включая кинематографические фильмы и фильмы или пленки для радиовещания или телевидения;

б) за использование или предоставление права использования любого авторского права на научный труд, патент, торговую марку, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс, или за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого либо научного опыта».

При этом если выплата подпадает под определение «роялти» по подпункту «а», то ставка налогообложения такого дохода на Украине ограничивается 5%, если же по подпункту «б», то выплата вообще не будет облагаться налогом на Украине.

В связи с указанными выше положениями Соглашения возникают следующие вопросы: «Будет ли выплата роялти за использование авторского права на компьютерную программу в принципе подпадать под действие статьи 12 Соглашения?», «Если да, то какой подход к налогообложению будет наиболее соответствующим — как роялти за объекты, перечисленные в подпункте «а», или же как роялти за объекты, указанные в подпункте «б»?

Итак, исходя из буквального определения термина «роялти» в соглашении об избежании двойного налогообложения, принципиально возможным является подход, согласно которому выплата за компьютерную программу в принципе не является роялти для целей соглашения. Так, компьютерная программа в определении вообще не упоминается, при этом отсутствует указание на то, что перечень объектов интеллектуальной собственности не является исчерпывающим.

Такой подход выгоден для налогоплательщика, ведь в таком случае для определения порядка налогообложения выплаты следует обратиться к правилам статьи 7 соглашения, регулирующей вопросы налогообложения прибыли от коммерческой деятельности, либо же к статье 21 соглашения, регулирующей налогообложение иных доходов, то есть видов доходов, не упомянутых в предыдущих статьях соглашения.

За небольшим исключением обе эти статьи в соглашениях об избежании двойного

налогообложения предусматривают освобождение от налогообложения в стране источника выплаты, если только доходы не получены через находящееся в такой стране постоянное представительство. Так обстоят дела и в рассматриваемом нами Соглашении об избежании двойного налогообложения между Украиной и ФРГ.

То есть подход, согласно которому выплаты за использование авторского права на компьютерную программу не являются роялти в понимании Соглашения, позволяет избежать налогообложения таких выплат на Украине. При этом то, что платежи подпадают под определение роялти в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий», не влияет на квалификацию этих платежей для целей использования соглашений об избежании двойного налогообложения, ведь эти соглашения имеют специальное определение данного термина.

Статья 3 соглашений об избежании двойного налогообложения, как правило, предписывает использовать определение, имеющееся в законах касательно налогообложения соответствующей страны, только если какой-либо термин не определен в соглашениях. При этом, несмотря на то что для целей статьи 13 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» платеж считается роялти, а для целей соглашения этот платеж является доходом от коммерческой деятельности (или другим доходом), такой доход не будет облагаться налогом на Украине, поскольку соглашение об избежании двойного налогообложения имеет приоритет над законом.

Тем не менее существуют аргументы и в пользу иного вывода, а именно: платежи за использование авторского права на компьютерную программу должны рассматриваться как роялти для целей Соглашения об избежании двойного налогообложения между Украиной и ФРГ и облагаться налогом по правилам, предусмотренным статьей 12 Соглашения.

Рассмотрим аргументы в пользу указанного подхода. Большинство соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Украиной, были разработаны на основе Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал, утвержденной Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Соответственно определение роялти в Соглашении об избежании двойного налогообложения между Украиной и ФРГ также в целом повторяет определение роялти из Модельной конвенции. При этом компьютерная программа в определении роялти Модельной конвенции (редакция от 17 июня 2008 года) также не упоминается.



Александр ШЕМЯТКИН (слева) и Иван ШИНКАРЕНКО: «Для налоговых целей компьютерная программа приравнивается к произведениям науки»



Следует отметить, что ОЭСР утвердила и регулярно обновляет Комментарий к статьям Модельной конвенции. Положения Комментария ОЭСР не имеют обязательной силы для сторон двусторонних соглашений, разработанных по образцу Модельной конвенции. Однако согласно статьям 30, 31 Венской конвенции о праве международных договоров, Комментарий ОЭСР может использоваться в качестве дополнительного инструмента при толковании положений таких двусторонних соглашений. Напомним, что вышеуказанные статьи Венской конвенции устанавливают общие и дополнительные правила толкования международных соглашений.

В связи с изложенным следует обратиться к Комментарию ОЭСР для ответа на вопрос, будут ли платежи за компьютерную программу, являющиеся роялти по внутреннему законодательству Украины, также считаться роялти для целей использования соглашения об избежании двойного налогообложения.

В Комментариях ОЭСР к статье 12 Модельной конвенции (пункты 11—15) платежи за такой объект интеллектуальной собственности, как компьютерная программа, выделены отдельно. При этом выплаты за использование авторского права на компьютерную программу рассматриваются в Комментариях ОЭСР как роялти для целей Модельной конвенции.

Указанный подход, по нашему мнению, основывается на отождествлении компьютерной программы с произведениями литературы и науки, также являющимися объектами авторского права наряду с компьютерной программой. Мы склонны согласиться с подходом, выраженным в Комментариях ОЭСР, ведь по своей сути платеж за использование авторского права на компьютерную программу действительно не имеет принципиальных отличий от выплат за аналогичные права, касающиеся других объектов авторского права.

Таким образом, если следовать подходу, согласно которому выплаты за использование авторского права на компьютерную программу являются роялти в понимании соглашения об избежании двойного налогообложения, то при определении порядка налогообложения таких выплат следует руководствоваться статьей 12 Соглашения.

Однако в случае с Соглашением об избежании двойного налогообложения между Украиной и ФРГ возникает еще один проблемный вопрос. Так, напомним, что статья 12 этого Соглашения разграничивает роялти, выплачиваемые за использование или предоставление права использования авторского права на:

— литературные произведения или произведения искусства, включая кинематографические фильмы и фильмы или пленки для радиовещания или телевидения;

— научный труд, патент, торговую марку, дизайн или модель, план, секретную формулу или процесс либо за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта.

Возникает вопрос: к какой из указанных групп объектов интеллектуальной собственности следует относить выплаты за компьютерную программу, осуществляемые в рассматриваемом случае?

Собственно, текст Соглашения ответа на указанный вопрос не дает, как не дает и определения терминов «литературные произведения» или «научный труд». В таком случае, по нашему мнению, можно правомерно воспользоваться возможностью, предусмотренной пунктом 2 статьи 3 Соглашения. Указанный пункт, в частности, предусматривает, что «при применении этого Соглашения Государством Договора любой термин, не определенный в Соглашении, будет иметь значение, данное ему законодательством этого Государства касательно налогов, на которые распространяется Соглашение, если из контекста не следует иное».

В рассматриваемом случае вопрос возник касательно применения на Украине налога на доходы нерезидентов. Этот налог устанавливается статьей 13 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий». И поэтому для ответа на вопрос, к какой группе объектов интеллектуальной собственности следует отнести компьютерные программы, имеет смысл обратиться именно к указанному Закону. И, как это ни странно, Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий», в частности, известное определение термина «роялти», так помогает в решении данного вопроса.

Так, пункт 1.30 указанного Закона определяет, что роялти — это «платежи всех видов, полученные как вознаграждение за использование или предоставление права использования авторского права на литературные произведения, произведения искусства или науки, включая компьютерные программы, другие записи на носителях информации, видео- или аудиокассеты, кинематографические фильмы или пленки для радио или телевизионного вещания».

Исходя из лингвистического анализа указанного положения Закона, по нашему мнению, можно сделать вывод, что для налоговых целей компьютерная программа приравнивается к произведениям науки, о чем свидетельствует, в частности, указание, что произведения науки включают компьютерные программы. Так, согласно обычной практике, уточнение, которым является выражение «включая компьютерные программы», касается предыдущего слова, то есть «произведения... науки». Отнесение указанного уточнения к «литературным произведениям» или «произведениям искусства» вряд ли будет логичным и не будет ➔

## кадровые новости

### Новые назначения в ДК «Укргаздобування» НАК «Нафтогаз Украины»



Яков ВОРОНИН

В апреле месяце 2010 года на должность заместителя директора по правовым вопросам ДК «Укргаздобування» НАК «Нафтогаз Украины» назначен Яков Воронин. Ранее г-н Воронин

работал директором юридической компании «Лекс-консалтинг». Стоит также отметить, что юридический департамент ДК «Укргаздобування» НАК «Нафтогаз Украины» возглавил Рустам Гайсин, работавший до этого назначения адвокатом в адвокатском объединении «Виктория Легис».



Рустам ГАЙСИН

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

# Роялти за компьютерные программы

← соответствовать языковым правилам.

Сложно сказать, сделал ли это законодатель сознательно, но, как любят говорить в украинских законодательных кругах, «имеем то, что имеем».

Следует заметить, что термины «научное произведение» и «научный труд» являются равнозначными в этом контексте. Так, Большой толковый словарь современного украинского языка (Состав. и гл. ред. В.Т. Бусел. — К., Ирпень: ВТФ «Перун», 2001) определяет слово «труд» как «материализованный результат какой-либо работы», а слово «произведение» — как «нечто, сделанное, созданное кем-либо и реально существующее в той или иной форме», фактически признавая эти два слова синонимами в этом значении. Вместе с тем, согласно статье 29 Соглашения об избежании двойного налогообложения между Украиной и ФРГ, в случае разного толкования его текста преимущество имеет английский текст, в котором для обозначения терминов «произведение» и «труд» (как научных, так и литературных произведений или произведений искусства) используется единственный термин «work» (аналогично в немецком — единый термин «werk»), в отличие от украинского текста, где употребляются два термина.

Таким образом, в определении термина «роялти», установленном для целей налогообложения, законодатель специально урегулировал вопрос, к каким объектам интеллектуальной собственности компьютерная программа ближе по своей сути. В частности, с формальной точки зрения можно утверждать, что согласно позиции законодателя компьютерная программа по своей сути ближе к произведениям науки (научным трудам).

В подтверждение этого вывода можно сослаться также на положения законодательства, регулирующего отношения в сфере интеллектуальной собственности и научно-исследовательскую деятельность. Так, например, о близости компьютерной программы именно к научным трудам свиде-

тельствуют особенности языковых средств, используемых для создания такого произведения, как компьютерная программа. Мы не будем детально останавливаться на этих дополнительных аргументах, так как это уже является темой для отдельной статьи.

Учитывая изложенное выше, справедливым будет следующий вывод. Роялти, выплачиваемые за использование авторского права на компьютерную программу, подпадают под подпункт «б» пункта 4 статьи 12 Соглашения об избежании двойного налогообложения между Украиной и ФРГ. То есть указанные выплаты освобождаются от налогообложения на Украине в соответствии с Соглашением.

Отметим, что подобный подход (то есть отнесение компьютерных программ к произведениям науки), по нашему мнению, будет наиболее соответствующим. Подтверждением этого, среди прочего, служит то, что такой подход в целом соответствует и Комментарию ОЭСР к Модельной конвенции. Так, в пункте 13.1 Комментария ОЭСР к статье 12 Модельной конвенции указывается среди прочего, что некоторые трудности касательно применения положений рассматриваемой статьи возникают в связи с тем, что программное обеспечение должно быть классифицировано либо как литературное произведение, либо как произведение науки, либо как произведение искусства. При этом «...ни одна из этих категорий не может считаться полностью соответствующей. Законы об авторском праве многих стран решают эту проблему, вводя специальную классификацию, которая относит программное обеспечение к литературному произведению или научному труду. Для других стран квалификация программного обеспечения как научного труда является наиболее соответствующим подходом».

Однако нельзя исключать, что налоговые органы попытаются растолковать соответствующее положение пункта 1.30 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» таким образом, что фразу

«включая компьютерные программы» следует отнести ко всем предыдущим объектам интеллектуальной собственности. То есть в целом к «литературным произведениям, произведениям искусства или науки». При этом в контексте соглашения об избежании двойного налогообложения компьютерную программу следует относить к произведениям литературы, а не науки. При таком подходе выплата роялти в рассматриваемом случае подлежит на Украине налогообложению по ставке 5 %.

Такую позицию налоговые органы могут обосновать ссылкой на законодательство Украины в сфере защиты прав интеллектуальной собственности. Так, согласно статье 18 Закона Украины «Об авторском праве и смежных правах», компьютерные программы охраняются как литературные произведения.

Что касается возможности такого толкования, считаем необходимым отметить следующее. Во-первых, мы не видим в тексте пункта 1.30 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» достаточных оснований для подхода, согласно которому законодатель имел бы намерение отнести компьютерные программы в целом к произведениям литературы, искусства или науки. Об этом свидетельствует хотя бы то, что законодатель использовал в определении союз «или», отделив таким образом произведения науки от предыдущих объектов интеллектуальной собственности (произведений литературы и искусства), а не союз «и», который был бы более уместен, если бы законодатель действительно имел намерение дать этим категориям общее уточнение.

Если же у налоговиков все-таки возникнут сомнения по поводу толкования, правомерным будет в таком случае обращение к правилу «конфликт интересов», предусмотренному подпунктом 4.4.1 статьи 4 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами». Напомним, что согласно этому правилу в случае, если норма закона допускает

неоднозначную (множественную) трактовку, решение принимается в пользу налогоплательщика.

Во-вторых, в отношении законодательства в сфере защиты прав интеллектуальной собственности следует отметить, что распространение на компьютерные программы режима охраны литературных произведений еще не говорит о том, что компьютерная программа должна рассматриваться именно как литературное произведение, а не как научный труд.

Так, указанное положение Закона соответствует положениям статьи 4 Договора Всемирной организации интеллектуальной собственности об авторском праве, согласно которой компьютерные программы охраняются как литературные произведения в понимании статьи 2 Бернской конвенции. Статья 2 Бернской конвенции, на которую ссылается статья 4 Договора Всемирной организации интеллектуальной собственности об авторском праве с целью установления режима охраны компьютерных программ, в свою очередь говорит о том, что термин «литературные и художественные произведения» охватывает все произведения в сфере литературы, науки и искусства, независимо от способа и формы их выражения.

Таким образом, согласно международному и украинскому законодательству, компьютерным программам предоставлен только режим охраны, идентичный литературным произведениям, под которыми подразумеваются все произведения в сфере литературы, науки и искусства, независимо от способа и формы их выражения.

Исходя из вышеуказанного, ни украинское, ни международное законодательство не дают оснований для отнесения компьютерных программ к категории произведений литературы, а не науки.

**ШЕМЯТКИН Александр** — партнер ООО «КМ Партнеры», г. Киев,  
**ШИНКАРЕНКО Иван** — старший эксперт ООО «КМ Партнеры», г. Киев