Что нужно знать о налогах при передаче ноу-хау

СИТУАЦИЯ Белорусская компания передает за плату ноу-хау российской компании. Российская компания не осуществляет деятельность в Республике Беларусь, белорусская компания не осуществляет деятельность в Российской Федерации. Белорусская и российская компании не являются взаимозависимыми лицами.

ДЛЯ КОГО ВАЖНО Для белорусских компаний, передающих ноу-хау иностранным компаниям либо получающих от них ноу-хау, а также для белорусских компаний, работающих с российскими контрагентами.

Правовая природа ноу-хау

Алексей ФИДЕК, старший юрист, соруководитель налоговой и таможенной практики белорусского офиса Sorainen

Валерия ДУБЕШКО, помощник адвоката белорусского офиса Sorainen

Одни и те же правовые институты могут трактоваться законодательствами разных стран по-разному. Так, белорусский и российский законодатели по-разному понимают правовую природу ноу-хау.

Во-первых, белорусское законодательство, в отличие от российского, не признает за обладателем ноу-хау наличие исключительных прав, которые могут быть переданы другим лицам.

Во-вторых, существует разница в подходах к оформлению передачи ноу-хау. В Республике Беларусь лицо, обладающее ноу-хау, может передать все или часть составляющих его сведений другому лицу по договору. Если сведения, составляющие ноу-хау, охраняются в режиме коммерческой тайны, такой договор должен соответствовать требованиям, предъявляемым Законом Республики Беларусь от 05.01.2013 № 16-З «О коммерческой тайне» к соглашению о конфиденциальности (п. 2 ст. 1010 и ст. 1012 ГК, ст. 14 Закона Республики Беларусь от 05.01.2013 № 16-З «О коммерческой тайне»).

С.С. Лосев полагает, что предмет такого договора «должен определяться уже не как разрешение на использование ноу-хау, а как предоставление доступа к информации, составляющей ноу-хау»*. Таким образом, с точки зрения белорусского законодательства лицензионный договор для передачи ноу-хау не подходит (п. 1 ст. 985 ГК). Ученый поясняет, что специфика информации как объекта гражданских прав «состоит в том, что она не может быть отчуждена по определению: даже в том случае, если владе-

Справочно:

При получении платы за ноу-хау от иностранного взаимозависимого лица важно дополнительно учитывать возможные последствия с точки зрения правил трансфертного ценообразования (ст. 30-1 НК). Перечень взаимозависимых лиц содержится в ст. 20 НК.

* Лосев С.С. Вопрос: Предприятие заключило лицензионный договор о передаче секрета производства (ноу-хау). Продолжает ли данный договор действовать после вступления в силу Закона Республики Беларусь от 05.01.2013 № 16-З «О коммерческой тайне»? Требуется ли внесение изменений в такой договор? // КонсультантПлюс: Республика Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Минск, 2013.

Справочно:

Согласно п. 1 ст. 1466 ГК РФ обладателю секрета производства принадлежит исключительное право использования его в соответствии со ст. 1229 настоящего Кодекса любым не противоречащим закону способом (исключительное право на секрет производства), в том числе при изготовлении изделий и реализации экономических и организационных решений. Согласно п. 1 ст. 983 ГК обладателю имущественных прав на результат интеллектуальной деятельности (за исключением секретов производства (ноу-хау)) или средство индивидуализации принадлежит исключительное право правомерного использования этого объекта интеллектуальной собственности по своему усмотрению в любой форме и любым способом.

лец информации обязуется продать ее другому лицу, он все равно остается носителем этой информации»*.

В свою очередь согласно российскому законодательству исключительные права на ноу-хау могут быть переданы на основании договора об отчуждении исключительного права на секрет производства или лицензионного договора о предоставлении права использования секрета производства (ст. 1468 и 1469 ГК РФ).

Общее в подходах белорусского и российского законодателей в том, что ноу-хау признается в качестве объекта интеллектуальной собственности (п. 1 ст. 980, п. 6 ст. 998 ГК, подп. 12 п. 1 ст. 1225 ГК РФ).

Далее мы покажем, как разное понимание правовой природы ноу-хау влияет на налоговые последствия рассматриваемой сделки.

Белорусский и российский НДС

Объектами НДС признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь. При этом под реализацией имущественных прав понимается передача имущественных прав одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе вне зависимости от способа приобретения имущественных прав или формы соответствующих сделок (п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 93 НК).

Налоговый кодекс Республики Беларусь понимает передачу имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности в том числе как предоставление правообладателем другому лицу разрешения использовать соответствующий объект интеллектуальной собственности (ч. 5 п. 1 ст. 31 НК).

Справочно:

Обороты по реализации на территории Республики Беларусь имущественных прав на ноу-хау освобождаются от НДС (подп. 1.32 п. 1 ст. 94 НК).

На основании данных норм мы полагаем, что для налоговых целей передачу ноу-хау следует рассматривать как реализацию имущественных прав.

Место реализации имущественных прав при передаче ноу-хау российской компании определяется «по покупателю» (абз. 2 ч. 2 подп. 4 п. 29 Приложения 18 к Договору о ЕАЭС). Таким образом, местом реализации имущественных прав в отношении передачи ноу-хау будет признаваться территория Российской Федерации, а следовательно, объект для обложения НДС в Республике Беларусь не возникнет.

Освобождение от российского НДС

Реализация исключительных прав на ноу-хау, а также прав на использование ноу-хау на основании лицензионного договора освобождается от российского НДС (подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

* Лосев С.С. Новые правила охраны ноу-хау // КонсультантПлюс: Республика Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Минск, 2013.

Полагаем, что данное освобождение нельзя применить в ситуации, когда предмет договора о передаче ноу-хау сформулирован в соответствии с действующим белорусским законодательством как «предоставление доступа к информации, составляющей ноу-хау». В таком случае российская компания может быть признана налоговым агентом, обязанным удержать из вознаграждения белорусской компании российский НДС по ставке 18 % (ст. 161, п. 3 ст. 164 НК РФ).

Справочно:

24 июля 2018 г. Государственная Дума Российской Федерации приняла закон о повышении с 01.01.2019 НДС с 18 % до 20 %.

ПРИМЕР 1

Если плата за ноу-хау составляет 100 евро, то российская компания будет обязана удержать из этой суммы НДС по ставке 18 %, то есть 18 евро. В итоге белорусской компании будет перечислено за передачу ноу-хау на 18 евро меньше. В качестве одного из решений этой проблемы белорусская компания может заложить российский НДС в сумму вознаграждения за передачу ноу-хау.

ПРИМЕР 2

Белорусская компания может повысить плату за ноу-хау со 100 до 121,95 евро, при этом прописав, что 18 % от данной суммы подлежит уплате в российский бюджет в качестве НДС. Российская компания будет обязана удержать из этой суммы НДС по ставке 18 %, то есть 21,951 евро. В итоге эффект от российского НДС будет фактически нивелирован повышением платы за ноу-хау.

Российский налог на прибыль у источника выплаты

Доходы белорусской компании от использования в России прав на объекты интеллектуальной собственности, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в России, облагаются российским налогом на прибыль у источника по ставке 20 %. К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида за использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта (подп. 1 п. 2 ст. 284, подп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ).

Справочно:

Налог на прибыль организаций у источника выплаты — это российский аналог белорусского налога на доходы иностранных организаций.

По нашему мнению, если предмет договора о передаче ноу-хау будет сформулирован как «предоставление права использования ноу-хау» или «предоставление доступа к информации, составляющей ноу-хау», российская компания с большой вероятностью удержит налог на прибыль у источника.

Согласно п. 2 ст. 309 НК РФ доходы иностранной организации от продажи имущественных прав на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства, не подлежат обложению налогом на прибыль у источника выплаты.

Из буквального прочтения этой нормы может сложиться впечатление, что если предмет договора о передаче ноу-хау будет сформулирован как «отчуждение исключительного права на ноу-хау от белорусской компании к

российской компании в полном объеме», то налог на прибыль у источника удержанию не подлежит. Однако на практике даже в такой ситуации российская компания может удержать этот налог, поскольку соответствующий подход был поддержан отдельными российскими судами (см. например, определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.06.2018 № 301-КГ18-1307 по делу ЗАО «Бриджтаун Фудс» № А11-11036/2016).

Налоговое соглашение между Республикой Беларусь и Российской Федерацией дает право белорусской компании, являющейся фактическим получателем вознаграждения за использование или за предоставление права использования чертежа, модели, схемы, секретной формулы или процесса, за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта, применить пониженную ставку налога на прибыль у источника в размере 10 %.

Налоговое соглашение между Республикой Беларусь и Российской Федерацией дает право белорусской компании, являющейся фактическим получателем вознаграждения за использование или за предоставление права использования чертежа, модели, схемы, секретной формулы или процесса, за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта, применить пониженную ставку налога на прибыль у источника в размере 10 % (ст. 11 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21.04.1995, далее — Соглашение).

Для применения этой льготы белорусская компания должна предоставить подтверждение о постоянном местонахождении в Республике Беларусь, заверенное белорусскими налоговыми органами, и подтверждение фактического права на получение дохода от передачи ноу-хау (п. 3 ст. 310, п. 1 ст. 312 НК РФ).

Эффект от российского налога на прибыль у источника может быть нивелирован повышением платы за ноу-хау подобно тому, как описано выше в отношении российского НДС.

Белорусский налог на прибыль

Обязанность российской компании предоставить документ, подтверждающий уплату российского НДС, и санкции за неисполнение такой обязанности целесообразно заранее предусмотреть в договоре о передаче ноу-хау.

Белорусская компания относит сумму удержанного в России НДС в состав внереализационных расходов при наличии документов, подтверждающих уплату российского НДС. Такие внереализационные расходы отражаются белорусской компанией на дату уплаты российского НДС (подп. 3.4 п. 3 ст. 129 НК).

На практике документом, подтверждающим уплату российского НДС, является платежное поручение российской компании с отметкой банка. Обязанность российской компании предоставить такой документ и санкции за ее неисполнение целесообразно заранее предусмотреть в договоре о передаче ноу-хау.

Обращаем внимание, что белорусская компания не вправе отражать в составе внереализационных расходов удержанный в России налог на прибыль у источника, поскольку в отношении такого налога законодательством предусмотрено устранение двойного налогообложения (подп. 3.4 п. 3 ст. 129 НК).

Налог на прибыль у источника, удержанный российской компанией, может быть зачтен белорусской компанией при уплате налога на прибыль (ст. 20 Соглашения, п. 1 ст. 144 НК).

Для проведения зачета белорусской компании необходимо предоставить в налоговый орган по месту постановки на учет справку российского налогового органа, подтверждающую факт уплаты налога у источника в соответствующем налоговом периоде (п. 3 ст. 144 НК). Обязанность российской компании предоставить такой документ и санкции за ее неисполнение целесообразно заранее предусмотреть в договоре о передаче ноу-хау.

Для проведения зачета белорусской компании необходимо предоставить в налоговый орган по месту постановки на учет справку российского налогового органа, подтверждающую факт уплаты налога у источника в соответствующем налоговом периоде (п. 3 ст. 144 НК).

Зачет производится в пределах уплаченной (уплачиваемой) в Республике Беларусь суммы налога на прибыль в отношении данного дохода и не может превышать суммы налога на прибыль, уплаченной в отношении этого дохода за календарный год, в котором он получен, а также суммы налога на прибыль, причитающейся к уплате по налоговому соглашению между Республикой Беларусь и Российской Федерацией (п. 3 ст. 144 НК).

Выводы

1. С точки зрения белорусского и российского права ноу-хау является объектом интеллектуальной собственности.

2. Белорусское законодательство, в отличие от российского, не признает за обладателем ноу-хау наличие исключительных прав, которые могут быть переданы другим лицам.

3. С точки зрения белорусского законодательства лицензионный договор для передачи ноу-хау не подходит. По российскому законодательству исключительные права на ноу-хау могут быть переданы на основании договора об отчуждении исключительного права на секрет производства или лицензионного договора о предоставлении права использования секрета производства.

4. Для налоговых целей в Республике Беларусь передачу ноу-хау следует рассматривать как реализацию имущественных прав.

5. При передаче ноу-хау белорусской компанией российской организации местом реализации имущественных прав будет признаваться территория Российской Федерации и объект для обложения НДС в Республике Беларусь не возникнет.

6. Белорусская компания, являющаяся фактическим получателем вознаграждения за использование или за предоставление права использования чертежа, модели, схемы, секретной формулы или процесса, за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта, может применить пониженную ставку российского налога на прибыль у источника в размере 10 %.

7. Российский НДС белорусская компания может отнести в состав внереализационных расходов.

8. Российский налог на прибыль у источника можно зачесть при уплате белорусского налога на прибыль.