

# РОЯЛТИ «В КУСТАХ»

Последние законодательные изменения привели к необходимости модернизировать схемы выплат нерезидентам (дивидендов, процентов по обязательствам, роялти). Чтобы снизить обязательства по налогу на прибыль, отечественным предприятиям выгодно перераспределять платежи роялти.

**И**спользование процентных платежей в качестве элемента схем оптимизации стало достаточно проблематичным вследствие следующих изменений в законодательстве. Во-первых, ограничения на отнесение к составу валовых расходов выплат процентов нерезиденту, который владеет 50-ю и более процентами украинского предприятия, или связанным с таким нерезидентом лицам. Во-вторых, постановлением №363 Национальный банк Украины установил максимальный размер процентов, которые могут быть выплачены нерезидентом за пользование кредитами. Для кредитов в иностранной валюте, отнесенной к 1 группе Классификатора иностранных валют и банковских металлов, в зависимости от срока предоставления, он составляет 9,8-11% годовых, для остальных валют — 20% годовых. Именно поэтому выгодно большую часть платежей нерезидентам оформлять в виде роялти.

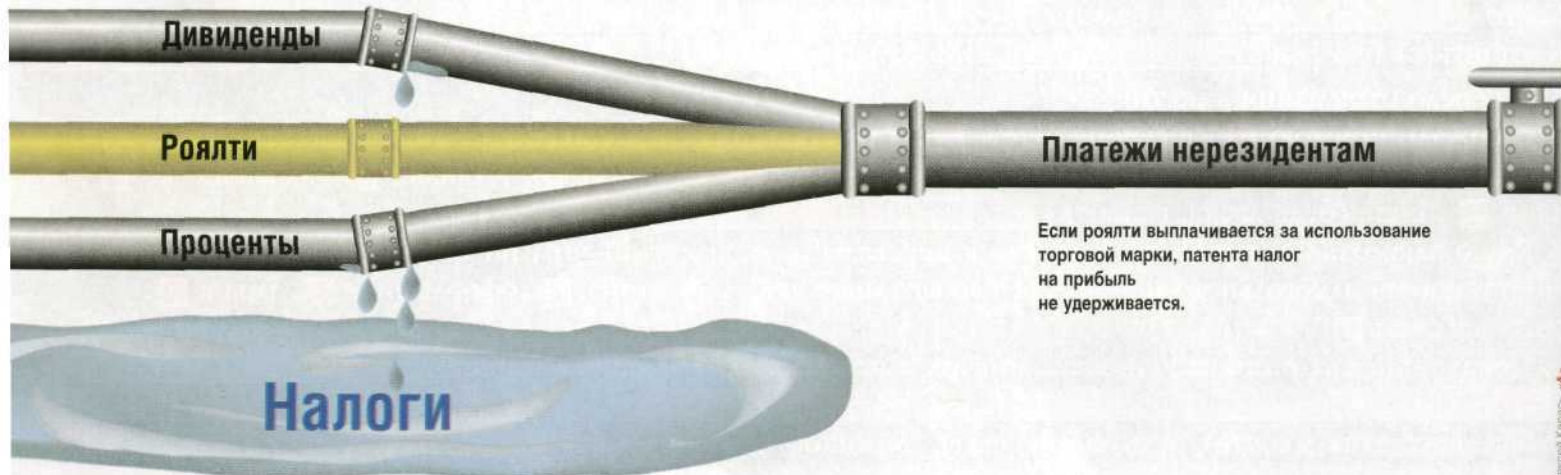
## Экономия через роялти

Возможности налоговой оптимизации с использованием роялти хорошо

видны на примере выплат резиденту Германии. По соглашению между Украиной и Федеративной Республикой Германией, ставка налога, удерживаемого в Украине за выплату роялти в пользу резидента Германии, равна 5%, дивидендов — 5-10%, процентов по долговым обязательствам — 2-5%. Основной целью планирования является недопущение применения специальных условий национального законодательства и Соглашения, запрещающих применение более низких ставок налогообложения, предусмотренных для таких выплат и вводящих ограничение на их отнесение к составу валовых расходов. Кроме того, при наличии нескольких договоров с нерезидентом уменьшение налогового бремени может быть достигнуто путем перераспределения платежей между договорами. Например, увеличив размер роялти за пользование торговой маркой, украинское предприятие сможет уменьшить другой платеж (проценты по обязательствам, дивиденды), снизив тем самым сумму удерживаемого налога. Так, в случае выплат нерезиденту роялти за право пользования автор-

ским правом на литературные произведения или фильмы, украинским предприятием удерживается 5% суммы выплаты, а такой платеж относится к составу валовых расходов украинского предприятия в полном объеме. Т. е. нерезидент получает 95% предполагаемого дохода, или сумма платежа по договору увеличивается на 5,263% для получения нерезидентом всей первоначальной суммы роялти. А если роялти выплачивается за использование торговой марки, патента, плана, информации касательно промышленного, коммерческого или научного опыта, и право собственности на такие объекты принадлежит нерезиденту-получателю платежа, налог при выплате согласно соглашению вообще не удерживается.

Специальным ограничением выступает положение соглашения об обязательном присутствии постоянного представительства нерезидента на территории Украины. Кстати, аналогичное ограничение действует и относительно выплаты процентов по долговым обязательствам. Если нерезидент имеет постоянное представительство на территории Украины, и доходы или имущество, в отношении которых выплачиваются роялти, непосредственно связаны с таким постоянным представительством, налогообложение происходит в общем порядке. Кроме того, если между плательщиком и нерезидентом существуют особые отношения (отношения связанности), и сумма процентов превышает обычный





**Роялти снизит налоговые обязательства по платежам нерезиденту**

Условия: украинская компания планирует выплатить резиденту Германии платежи в размере 100 тыс. грн. Реальное распределение платежей таково: 20 тыс. грн. — дивиденды, 45 тыс. грн. — проценты, 35 тыс. грн. — роялти.

Выплата без перераспределения			Выплата доходов с перераспределением в пользу роялти		
Вид выплаты	Сумма	Налоговые потери	Вид выплаты	Сумма	Налоговые потери
Дивиденды	20 тыс. грн.	5 тыс. грн. авансовый взнос по налогу на прибыль, 2 тыс. грн. налог на доходы нерезидентов (1)	Дивиденды	10 тыс. грн.	2,5 тыс. грн. авансовый взнос по налогу на прибыль, 1 тыс. грн. — налог на доход нерезидентов
Проценты	45 тыс. грн.	2,25 тыс. грн. налог на доходы нерезидентов	Проценты	10 тыс. грн.	500 грн. налог на доходы нерезидентов
Роялти	35 тыс. грн.	0 (2)	Роялти	80 тыс. грн.	0
<b>Всего</b>	<b>100 тыс. грн.</b>	<b>9,25 тыс. грн.</b>	<b>Всего</b>	<b>100 тыс. грн.</b>	<b>4 тыс. грн.</b>

(1) — Ставка налога составляет 10%, если доля нерезидента менее 20% уставного капитала украинской компании. В противном случае ставка налога составляет 5%.  
 (2) — В случае передачи в пользование торговой марки, патента, плана, информации касательно промышленного, коммерческого или научного опыта.

для такого типа операций размер, то сумма превышения над обычным размером процентов облагается на общих основаниях, т. е. не по льготной ставке, установленной соглашением. Следует отметить, что отследить связанность нерезидента органом налоговой службы достаточно тяжело.

Что касается дивидендов, то предприятие до или одновременно с выплатой дивидендов перечисляет в бюджет авансовый взнос по налогу на прибыль, начисленный на сумму дивидендов, включаемый впоследствии таким предприятием в состав валовых расходов. При этом потери предприятия от

выплаты дивидендов составляют 25% их суммы. Далее, применяя общую ставку, определенную соглашением, украинское предприятие удерживает 10% с суммы дивидендов. Следовательно, сумма дивидендов, полученных нерезидентом, составляет 90% или 100% при увеличении первоначальной суммы на 11,112%. В первом случае налоговые издержки украинского предприятия равны 25% и 10% нерезидента, а во втором налоговые издержки равны 27,778% и потери украинского предприятия составляют 11,112%. В данной ситуации необходимость построения схемы очевидна.

Наиболее простым вариантом считается выплата таких дивидендов специально созданному обществу, которому будут переданы корпоративные права на выплачивающее дивиденды предприятие. Далее такое общество осуществляет платежи в виде роялти в пользу нерезидента за использование торговой марки, патента, плана, информации касательно промышленного, коммерческого или научного опыта при условии, что право собственности на такие объекты принадлежит этому нерезиденту. Тогда налоговые издержки основного предприятия от начисления дивидендов составляют 25% их суммы (их уменьшения можно достичь, только сменив выплату дивидендов на другую операцию). Специально созданное предприятие не увеличивает валовые доходы на сумму полученных дивидендов и не удерживает налог при перечислении роялти нерезиденту.

Учитывая почти полную схожесть большинства соглашений об избежании двойного налогообложения, описанные приемы могут также с успехом применяться при выплате резидентам других стран. Но их оправданность напрямую зависит от установленных соглашением ставок.

**Алексей Пустовит,**  
**юрист АК «Коннов и Созановский»**

**Без соглашения об избежании двойного налогообложения оптимизация невозможна**

Для оптимизации налогового планирования в рамках осуществления платежей нерезидентам нужно, во-первых, наличие соглашения об избежании двойного налогообложения между Украиной и государством нерезидента. Во-вторых, необходимо уточнить, является ли иностранное предприятие резидентом одной из включенных Кабинетом министров Украины в перечень оффшорных зон (на сегодня таковых 38). Результатом первого этапа налогового планирования является расчет налоговых издержек, подготовка предварительного заключения о возможности применения положений соглашения об избежании двойного налогообложения и анализ перспектив разработки схемы оптимизации.

Если налоговые издержки, рассчитанные на первом этапе, являются существенными, принимается решение о разработке схемы оптимизации. Построение схемы напрямую зависит от суммы сделки. Если сумма незначительная, то ограничиваются планированием непосредственно платежа — порядка расчетов и подготовкой внешне-экономического договора с учетом положений налогового законодательства. При увеличении суммы сделки возможно создание специальных посредников, в том числе и за границей.

Следствием наличия страны иностранной компании в перечне оффшорных зон будет ограничение на отнесение к составу валовых расходов украинского предприятия в размере 85% суммы платежа в пользу такого нерезидента. Следовательно, потери украинского предприятия

на осуществление выплаты в пользу оффшорной компании составляют 3,75% от суммы сделки (оставшиеся 15% от суммы сделки x 25% налога на прибыль). Причем если платеж осуществляется с помощью посредников, в том числе нерезидентов, но в пользу оффшорной компании, то порядок налогообложения не меняется. Выходом будет осуществление платежа в пользу оффшорной компании, место регистрации которой не включено КМУ в перечень оффшорных зон. Кроме того, такая выплата может быть осуществлена неплательщиком налога на прибыль. В таком случае ограничение на отнесение выплат к валовым расходам не приводит к каким-либо негативным последствиям.

Если иностранная компания является резидентом страны, с которой Украина заключила соглашение об избежании двойного налогообложения, налог взимается по специальным правилам, установленным таким соглашением. Ставки налогообложения в разных соглашениях могут существенно отличаться.

Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» дивиденды, роялти и проценты по обязательствам определяются как «доход с источником происхождения из Украины» и при отсутствии соглашения об избежании двойного налогообложения с них удерживается 15% налога на прибыль. Если же соглашение заключено, его нормы имеют более высокую юридическую силу, чем нормы национального законодательства, а доходы подлежат налогообложению по ставкам, определенным в соглашении.