НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И УЧЕТ АВТОРСКИХ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ

А. С. БАЗАРОВА,
консультант по налогам и сборам
ЗАО «BKR-Интерком-Аудит»

Общие положения

По роду своей деятельности организациям, занятым в издательско-полиграфической деятельности, часто приходится сталкиваться с выплатой авторского вознаграждения — гонорара, предусмотренного в авторском договоре.

Следует обратить внимание на то, что с 01.01.2008 основным документом, регулирующим отношения в области авторских прав, является Гражданский кодекс РФ (далее — ГК РФ), До указанной даты правовая охрана авторских и смежных прав регулировалась Законом РФ от 09.07.1993 № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах» (далее — Закон № 5351-1).

Из пункта 1 ст. 1255 ГК РФ следует, что под авторскими правами следует понимать интеллектуальные права на произведения науки, литературы и искусства. В соответствии со ст. 1257 ГК РФ автором произведения признается гражданин, творческим трудом которого оно создано. Пока не доказано иное, автором произведения считается лицо, указанное в качестве автора на оригинале или экземпляре произведения.

Состав объектов авторского права и перечень объектов, которые не признаются таковыми, перечислен в ст. 1259 ГК РФ. Причем следует отметить, что правовая защита авторских прав распространяется как на обнародованные, так и необнародованные произведения, существующие в какой-либо объективной форме (п. 3 ст. 1259 ГК РФ).

Автору произведения принадлежат следующие права: исключительное право на произведение, право авторства и право на имя, право на неприкосновенность произведения и право на его обнародование. Пунктом 3 ст. 1255 ГК РФ установлено, что в случаях, предусмотренных ГК РФ, автору произведения могут принадлежать и другие права, в том числе право на вознаграждение за использование служебного произведения, право на отзыв, право следования, право доступа к произведениям изобразительного искусства.

Право авторства, право на имя и иные личные неимущественные права автора неотчуждаемы и непередаваемы. Отказ от этих прав ничтожен. А вот исключительное право на произведение может быть передано автором третьим лицам.

До вступления в силу части четвертой ГК РФ Законом № 5351-1 было предусмотрено, что имущественные права на произведение могут передаваться третьим лицам только по авторскому договору. Однако во вступившей в силу части четвертой ГК РФ понятие «авторский договор» вообще не используется, а передача исключительных прав на произведение регулируется двумя видами договоров: договором об отчуждении исключительного права и лицензионным договором.

Согласно п. 1 ст. 1233 ГК РФ: *«Правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом, в том числе путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права) или предоставления другому лицу права использования соответствующих результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в установленных договором пределах (лицензионный договор).*

Заключение лицензионного договора не влечет за собой перехода исключительного права к лицензиату».

Как следует из ст. 1285 ГК РФ, по договору об отчуждении исключительных прав автор произведения или иной правообладатель передает или обязуется передать принадлежащее ему исключительное право на произведение в полном объеме приобретателю такого права. Договор заключается в письменной форме и подлежит государственной регистрации в случаях, предусмотренных законом (ст. 1234, 1232 ГК РФ). Согласно п. 3 ст. 1234 ГК РФ договор об отчуждении исключительного права должен содержать сумму вознаграждения или порядок его определения. Так, вознаграждение

может определяться как процент от дохода за соответствующий вид использования произведения или устанавливаться в фиксированной сумме.

Вместе с тем законодательство допускает и бесплатное отчуждение исключительных прав при условии, что это отмечено в тексте договора. При отсутствии в возмездном договоре об отчуждении исключительного права условия о размере вознаграждения или порядке его определения договор считается незаключенным. При этом правила определения цены, предусмотренные п. 3 ст. 424 ГК РФ, не применяются.

По лицензионному договору согласно ст. 1286 ГК РФ автор или иной правообладатель (лицензиар) предоставляет либо обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования этого произведения в установленных договором пределах. Лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором. Право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, прямо не указанное в лицензионном договоре, не считается предоставленным лицензиату.

Лицензионный договор заключается в письменной форме, кроме случаев, предусмотренных законом. Например, п. 2 ст. 1286 ГК РФ определено, что договор о предоставлении права использования произведения в периодическом печатном издании может быть заключен в устной форме.

Государственная регистрация лицензионного договора производится в тех же случаях, что и при отчуждении прав (ст. 1235 ГК РФ). Несоблюдение письменной формы или требования о государственной регистрации ведет к недействительности договора.

Как следует из п. 6 ст. 1235 ГК РФ, обязательными реквизитами лицензионного договора являются:

«1) предмет договора путем указания на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, право использования которых предоставляется по договору, с указанием в соответствующих случаях номера и даты выдачи документа, удостоверяющего исключительное право на такой результат или на такое средство (патент, свидетельство);

2) способы использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации».

При отсутствии в лицензионном договоре условия о территории, на которую передается право, действие передаваемого по договору права ограничивается территорией РФ.

Из пункта 1 ст. 1235 ГК РФ вытекает, что все права на использование произведения, прямо непереданные по авторскому договору, считаются непереданными.

Срок лицензионного договора не может превышать срока действия исключительного права на произведение. Если в лицензионном договоре срок его действия не определен, то, если законом не предусмотрено иное, такой договор считается заключенным на 5 лет. При прекращении действия исключительного права договор прекращается.

Аналогично, как и при отчуждении исключительного права, возмездный лицензионный договор считается незаключенным при отсутствии в нем условия о размере вознаграждения. Такое положение вытекает из п. 5 ст. 1235 ГК РФ.

Минимальные ставки авторского вознаграждения на отдельные виды произведений устанавливаются Правительством РФ. Так, минимальные ставки авторского вознаграждения на некоторые виды использования произведений литературы и искусства установлены постановлением Правительства РФ от 21.03.1994 № 218 «О минимальных ставках авторского вознаграждения за некоторые виды использования произведений».

Учет расходов по приобретению авторских прав в бухгалтерском учете издательства

Учет расходов по приобретению авторского права в бухгалтерском учете рассмотрим на примере издательства, приобретающего авторское право на тиражирование литературного произведения. Следует отметить, что порядок учета зависит от того, как издательство планирует использовать данное авторское право: на выпуск одного или несколько тиражей печатного издания.

Если издательство приобретает авторское право на выпуск одного тиража, то расходы, связанные с его приобретением, сразу относятся в себестоимость данного тиража, а сумма авторского вознаграждения — на дебет счета 20 «Основное производство».

Если же издательство приобретает авторское право на определенный срок и планирует выпустить несколько тиражей, то относить расходы на приобретение такого права сразу на себестоимость нельзя. Согласно п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (далее — Положение), утвержденного приказом Минфина России от

29.07.1998 № 34н, затраты, произведенные организацией в течение отчетного периода, но относящиеся к следующим отчетным периодам, должны отражаться в учете отдельной статьей как расходы будущих периодов.

При этом списание производится организацией в установленном порядке (равномерно, пропорционально объему продукции) в течение периода, к которому они относятся.

Таким образом, если издательство планирует выпустить несколько тиражей, то расходы, связанные с приобретением авторских прав, в данном случае следует рассматривать как расходы будущих периодов и отражать на дебете счета 97 «Расходы будущих периодов».

Если договор заключен с автором, не состоящим в трудовых отношениях с издательством, то авторское вознаграждение отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Для этих целей рабочим планом счетов организации может быть предусмотрен субсчет 76-5 «Расчеты по авторским договорам». Если автор является штатным сотрудником, то расчеты ведутся с использованием счета 73 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При этом необходимо обратить внимание на порядок списания сумм авторского гонорара на расходы по изданию произведения.

Если издатель знает, сколько тиражей он будет выпускать, то авторский гонорар можно списывать равными долями на каждый тираж.

Может возникнуть ситуация, когда издательство, выпустив первый тираж, видит, что дальнейший выпуск данного тиража нецелесообразен, в этом случае издательство может принять решение о списании оставшейся суммы, учтенной на счете 97 «Расходы будущих периодов», которое необходимо оформить документально.

Расходы на выплату авторского гонорара, оставшиеся на счете 97, в данной ситуации в момент их списания не приведут к выпуску готовой продукции и последующему получению доходов, поэтому их нужно списывать не на счет 20 «Основное производство», а на счет 91 «Прочие доходы и расходы», включив в состав прочих расходов издательства.

Налогообложение авторских вознаграждений

Налог на прибыль. Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности в целях налогообложения прибыли признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией. На это указывает подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ.

К периодическим (текущим) платежам относятся и платежи в виде авторского вознаграждения, выплачиваемые автору произведения. Это подтверждается письмом Минфина России от 03.09.2004 № 03-03-01-04/1/24: «В соответствии с подпунктом 37 пункта 1 статьи 264 главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы налогоплательщика в виде периодических (текущих) платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации. К указанным периодическим (текущим) платежам относятся и платежи в виде авторского вознаграждения, выплачиваемые автору произведения».

Аналогичная позиция высказана и в письме Минфина России от 14.09.2004 №03-03-01-04/4/5:

«В соответствии с пунктом 1 статьи 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в целях обложения налогом на прибыль признаются для российских организаций полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Статья 264 Кодекса устанавливает перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Из письма следует, что лицензия, предоставляемая организации, позволяет использовать произведения и объекты смежных прав, указанные в договоре, в производственных целях.

Согласно изложенному и при соблюдении вышеуказанных требований статьи 252 Кодекса расходы в виде авторского вознаграждения, выплачиваемого автору организацией, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией».

При применении организацией метода начисления такие расходы признаются для целей налогообложения в порядке, предусмотренном подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ. Иными словами, либо на дату расчетов с автором, либо на дату, когда организации предъявлены документы, служащие основанием для расчетов, либо на последний день отчетного периода.

При кассовом методе согласно п. 3 ст. 273 НК РФ расходы признаются после их фактической оплаты.

Налог на доходы физических лиц. Авторское вознаграждение является доходом автора и, следовательно, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц. Налогоплательщиком признается сам автор — физическое лицо.

Но, согласно ст. 226 НК РФ у организации, являющейся источником дохода, полученного физическим лицом, возникает обязанность налогового агента по исчислению и удержанию у физического лица налога и его уплате.

Таким образом, организация, выплачивающая авторское вознаграждение, должна исчислять, удерживать у налогоплательщика и уплачивать соответствующую сумму налога на доходы физических лиц. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налога влечет к взысканию штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей перечислению (ст. 123 НК РФ).

В соответствии с положениями ст. 208, 209 НК РФ доход, полученный от использования авторских прав, является объектом обложения налогом на доходы физических лиц. Налоговая ставка установлена в размере 13 % для физических лиц — резидентов РФ и 30 % — для нерезидентов.

В пункте 2 ст. 207 НК РФ определено, что налоговыми резидентами РФ признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Правила исчисления, удержания и перечисления налога налоговыми агентами установлены ст. 226 НК РФ;

Налог по ставке 13 % исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, облагаемым по этой ставке с зачетом суммы налога, удержанной в предыдущие месяцы налогового периода.

Налог по ставкам 9, 30 и 35 % исчисляется отдельно по каждой сумме дохода, начисленного налогоплательщику;

Исчисление налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и соответственно, без учета исчисленного и удержанного с этих доходов налога.

Удержание исчисленного налога налоговый агент может производить только из фактически выплачиваемых налогоплательщику денежных сумм (перечисляемых на его счет или счета третьих лиц по его поручению). При этом сумма удержания не может превышать 50 % от суммы выплаты.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Датой получения дохода в виде авторского вознаграждения признается день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц — при получении доходов в денежной форме.

Перечисление сумм налога производится не позднее дня получения в банке денежных средств на выплату дохода либо дня перечисления средств на счет налогоплательщика или третьих лиц, в остальных случаях — не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода в денежной форме или дня, следующего за днем фактического удержания налога (для доходов, полученных в натуральной форме или в виде материальной выгоды).

Налог перечисляется по месту нахождения налогового агента, а также по месту нахождения обособленных подразделений.

Если у налогового агента нет возможности удержать налог из доходов налогоплательщика, и налоговый агент определяет, что в течение 12 мес. он этого сделать не сможет, то он обязан в течение месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств сообщить об этом письменно в налоговый орган по месту своего учета.

Уплата налога за счет собственных средств налогового агента не допускается.

Организация ведет учет доходов, выплачиваемых физическим лицам, представляет в налоговые органы по месту своего учета сведения о доходах физических лиц, выдает физическим лицам справки о полученных доходах и удержанных суммах налога в порядке, предусмотренном ст. 230 НК РФ, по формам, утвержденным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Учет доходов, полученных налогоплательщиком, а также сумм исчисленного и удержанного налога налоговые агенты ведут в налоговой карточке

по учету доходов и налога на доходы физических лиц (форма 1-НДФЛ), в которой отражаются все суммы: доходов, полученных налогоплательщиком от данного источника дохода, предоставляемых стандартных налоговых вычетах, сумм исчисленного и удержанного налога.

Сведения о доходах и суммах налога подаются налоговыми агентами в налоговый орган по месту своего учета в виде справки о доходах физического лица и едином социальном налоге (взносе). Форма данной справки (форма 2-НДФЛ), а также Инструкция по ее заполнению утверждены приказом ФНС России от 13.10.2006 № САЭ-3-04/706@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц». Сведения подаются один раз в год не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, на всех физических лиц, в отношении доходов которых организация выступает налоговым агентом по НДФЛ.

Справки физическим лицам о полученных ими доходах и суммах налога выдаются налоговым агентом в форме 2-НДФЛ.

Следует обратить внимание на то, что получение автором бесплатных экземпляров издания с точки зрения НДФЛ рассматривается как получение дохода в натуральной форме. Статьей 211 НК РФ установлено, что налоговая база в данном случае определяется как их стоимость, исчисленная исходя из цен, определенных в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ, с учетом налога на добавленную стоимость. При передаче автору экземпляров издания налоговая база определяется исходя из отпускных цен издательства. Удержание налога производится из сумм, выплачиваемых автору (например, авторский гонорар). Если передача авторских экземпляров происходит после выплаты гонорара и денежные выплаты автору в течение следующих 12 мес. не предвидятся, то налоговый агент должен сообщить в налоговый орган о невозможности удержания сумм налога с налогоплательщика согласно п. 5 ст. 226 НК РФ: *«При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев»*.

В соответствии с п. 3 ст. 210 НК РФ физическое лицо (автор) имеет право на стандартные налоговые вычеты, установленные ст. 218 НК РФ. Кроме того, физические лица, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (п. 3 ст. 221 НК РФ).

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах (в процентах от суммы дохода):

— создание литературных произведений — 20 %;

— создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати — 30 %;

— создание научных трудов и разработок — 20 %;

— создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике — 40 %;

— создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов) — 30 %;

— создание музыкальных произведений, музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле — и видеофильмов и театральных постановок — 40 %;

— других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию — 25 %;

— исполнение произведений литературы и искусства — 20 %;

— открытие, изобретение и создание промышленных образцов — 30 %

Для получения вычетов налогоплательщик-автор, заключающий с организацией договор, должен написать заявление о предоставлении ему таких вычетов и предоставить его в бухгалтерию.

При отсутствии налогового агента (например, зарубежный источник выплаты дохода, который не является налоговым агентом по законодательству РФ), налогоплательщик-автор может реализовать право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода.

Следует обратить внимание на то, что для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, предоставление налоговых вычетов, в том числе профессиональных, НК РФ не предусмотрено.

Пример. *Физическому лицу по авторскому договору за публикацию в средствах массовой информации*

начислено вознаграждение в размере 8 500 руб. Автор подал заявление в бухгалтерию о предоставлении ему профессионального налогового вычета. Документы, подтверждающие произведенные расходы, представлены не были.

Так как расходы документально не подтверждены, ему полагается профессиональный вычет 20 % от авторского вознаграждения (п. 3 ст. 221 НК РФ), т. е. 1 700 руб. (8 500 руб. х *20 %).*

При выплате дохода с автора был удержан НДФЛ в сумме 884 руб. ((8 500 руб. — 1 700 руб.) х *13 %).*

Код профессионального вычета для заполнения формы 1-НДФЛ и 2-НДФЛ — 405. Если профессиональный вычет предоставляется в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, то код — 404. Коды профессиональных вычетов указаны в справочнике «Налоговые вычеты», утвержденном приказом ФНС России от 13.10.2006 № САЭ-3-04/706@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц».

Авторские вознаграждения, выплачиваемые наследникам автора произведения, являющимся налоговыми резидентами РФ, облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13 %, так как согласно п. 18 ст. 217 НК РФ доходы наследников в части авторского вознаграждения исключены из перечня доходов, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения): *«доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов»*.

Авторское вознаграждение, выплачиваемое наследникам — нерезидентам РФ, облагается налогом на доходы физических лиц по ставке 30 %.

В отношении профессиональных налоговых вычетов при исчислении налоговой базы следует отметить, что право на их получение имеют налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. А так как наследники автора произведения никаких расходов по созданию данного произведения не имели, то и оснований для предоставления профессиональных налоговых вычетов не имеется. Это подтверждается письмом Минфина России от 14.04.2005 № 03-05-01-04/101:

«Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросу налогообложения налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом сумм авторского вознаграждения, выплачиваемого наследникам авторов произведений, сообщает следующее.

Из письма следует, что в связи со смертью автора авторский гонорар будет выплачен наследникам, доли которых установлены нотариусом в наследственном деле.

1. Пунктом 18 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекса) установлено, что не облагаются налогом на доходы физических лиц доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов.

Следовательно, авторское вознаграждение, выплачиваемое наследнику автора произведения, являющемуся налоговым резидентом Российской Федерации, облагается налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

В соответствии с пунктом 3 статьи 221 Кодекса право на получение профессиональных налоговых вычетов при исчислении налоговой базы имеют налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Поскольку наследники автора расходов по созданию произведения не имели, оснований для предоставления им профессионального налогового вычета не имеется.

Авторское вознаграждение, выплачиваемое наследнику — нерезиденту Российской Федерации, облагается налогом на доходы физических лиц по ставке 30 %. Причем для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, предоставление налоговых вычетов, в том числе профессиональных, Кодексом не предусмотрено вообще».

Следует обратить внимание на то, что с 01.01.2008 физические лица, получающие доходы в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам (правопреемникам) авторов произведений, обязаны исчислять и уплачивать сумму НДФЛ самостоятельно. Такие изменения внесены в ст. 228 НК РФ Федеральным законом от 24.07.2007 № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

Единый социальный налог. В соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ выплаты, начисленные физическому лицу по авторскому договору, признаются объектом налогообложения по единому социальному налогу. Налоговая база согласно п. 5 ст. 237 НК РФ определяется как сумма дохода с учетом профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных п. 3 ст. 221 НК РФ. На сумму авторского гонорара не начисляется ЕСН в части Фонда социального страхования (п. 3 ст. 238 НК РФ).

Передача автору бесплатных авторских экземпляров не является объектом налогообложения ЕСН на основании п. 1 ст. 236 НК РФ, исходя из определения объекта налогообложения ЕСН.

В соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 №1 67-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» у организаций возникает обязанность начислять страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН. Взносы на обязательное пенсионное страхование принимаются как налоговый вычет к суммам ЕСН, начисленным в федеральный бюджет.

Начислять страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с сумм авторского вознаграждения не нужно. В пункте 22 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 № 765 «О перечне выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации», конкретно указаны «вознаграждения по авторским договорам». А согласно п. 4 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184, на выплаты, входящие в данный перечень, страховые взносы не начисляются.

Аналогичная позиция по применению профессиональных вычетов при исчислении налогооблагаемой базы по ЕСН содержится в письме Управления МНС России по г. Москве от 05.06.2003 № 28-11/30114:

«Согласно пункту 1 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) вознаграждения, начисляемые и выплачиваемые по авторским договорам, являются объектом обложения единым социальным налогом (далее — ЕСН).

При этом формирование налоговой базы по ЕСН по авторским договорам имеет следующую специфику:

— на суммы вознаграждений, выплачиваемые по авторским договорам, в соответствии с пунктом 3 статьи 238 Кодекса ЕСН в части, подлежащей зачислению в Фонд социального страхования Российской Федерации, не начисляется;

— сумма вознаграждений, учитываемая при определении налоговой базы по ЕСН по авторскому договору, определяется в соответствии со статьей 210 Кодекса с учетом расходов, предусмотренных пунктом 3 статьи 221 Кодекса.

Таким образом, в рассматриваемом случае вознаграждением по авторскому договору будет являться сумма, начисленная автору, а налоговая база для исчисления ЕСН сформируется за минусом профессиональных налоговых вычетов.

В связи с тем, что выплаты и вознаграждения по авторским договорам определены пунктом 1 статьи 236 Кодекса как объект обложения ЕСН особой строкой, положения последнего абзаца этого же пункта к ним применяться не могут».

Литература

1. Об авторском праве и смежных правах: Закон РФ от 09.07.1993 № 5351-1.

2. О минимальных ставках авторского вознаграждения за некоторые виды использования произведений: постановление Правительства РФ от 21.03.1994 № 218.

3. Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц: приказ ФНС России от 13.10.2006 № САЭ-3-04/706@.