

УДК 336.227.2.025

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ В УСЛОВИЯХ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ НАД ТРАНСФЕРТНЫМ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕМ

*М.Г. НАГОРНЫХ,**аспирант кафедры финансового менеджмента**E-mail: m.g.nagornyh@gmail.com**Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова*

В современном мире в условиях свободной конкуренции широко распространено использование компаниями при ведении коммерческой деятельности нематериальных активов различных видов (товарных знаков, логотипов, технологий, секретов ноу-хау), однако цель их использования зачастую состоит в получении необоснованной налоговой выгоды.

В статье рассмотрены и исследованы наиболее распространенные виды сделок российских компаний с использованием нематериальных активов, где особое внимание уделено возникающим налоговым рискам. Проведен глубокий анализ арбитражной практики по исследуемой тематике, предложены практические рекомендации по минимизации таких налоговых рисков для российских компаний.

Ключевые слова: ОЭСР, взаимозависимые лица, трансфертное ценообразование, нематериальные активы, роялти

В российском налоговом законодательстве под нематериальными активами (далее — НМА) понимаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 мес.) [3].

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает следующие критерии, единовременное выполнение которых необходимо для признания НМА:

- способность актива приносить налогоплательщику экономическую выгоду (доход);
- наличие документов, подтверждающих существование самого НМА и исключительного права у налогоплательщика на его использование;
- первоначальная стоимость актива должна быть более 40 тыс. руб.

При выполнении перечисленных условий к НМА относятся, например:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы ЭВМ;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и фирменные наименования, при этом наличие у налогоплательщика исключительного права на такой актив является обязательным для признания НМА [5].

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации обладатель исключительного права на НМА (лицензиар) может предоставить другому лицу (лицензиату) право использования такого НМА на основании лицензионного договора [1].

Существует два вида лицензионных договоров:

- а) с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (неисключительная лицензия);
- б) без сохранения такого права (исключительная лицензия).

Если лицензиар даст на это письменное согласие, лицензиат может предоставить право

использования НМА третьим лицам (сублицензионный договор). Лицензионный договор любого вида заключается в письменной форме и подлежит государственной регистрации, несоблюдение чего влечет за собой недействительность договора.

Таким образом, по лицензионному договору не происходит передачи права собственности на НМА, лицензиат лишь приобретает право использования такого актива, за которое будет выплачивать лицензиару лицензионные платежи (далее — роялти).

Роялти (от англ. royalty — королевские привилегии) — это платы за использование долгосрочных активов предприятия, например патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения [2].

При проведении налогового планирования важно учесть, что Налоговый кодекс РФ (подп. 26. п. 1 ст. 149) предусматривает освобождение от налога на добавленную стоимость (далее — НДС) для роялти, выплачиваемых лицензиатом по лицензионным договорам за использование изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, программ ЭВМ, базы данных, секретов производства (ноу-хау), топологии интегральных микросхем.

Таким образом, роялти, выплачиваемые за использование товарного знака, фирменного наименования (далее — бренда) и других НМА, облагаются НДС в общеустановленном порядке.

При формировании налоговой базы по налогу на прибыль (далее — ННП) роялти представляют особый интерес. Лицензиат учитывает сумму роялти в полном объеме в составе прочих расходов, тем самым занижая ННП к уплате в бюджет Российской Федерации.

Если лицензиар является резидентом РФ, полученные от лицензиата роялти отражаются в составе доходов от реализации или внереализационных доходов. Если же лицензиар — резидент другого государства, лицензиат признается налоговым агентом, и выплачиваемые роялти подлежат налогообложению в соответствии с международными договорами (соглашениями).

Рассмотрим следующие схемы производства и реализации товаров зарубежных брендов в РФ (рис. 1).

Структура производства товаров в РФ, где Завод (лицензиат) производит товары под зарубежным брендом и уплачивает роялти иностранному лицензиару, представлена на схеме 1. Затем предприятие передает (по договору купли-продажи, поставки и т.п.) произведенные товары дистрибутору (крупному оптовому продавцу), который реализует такие товары покупателям.

Налоговые риски в отношении непризнания роялти в составе расходов Завода при данной схеме минимальны, так как роялти уплачиваются производственной компанией, тем самым подтверждается экономическая целесообразность произведенных расходов.

Наиболее распространенная структура производства товаров под зарубежным брендом, где лицензиатом выступает дистрибутор, который, соответственно, и уплачивает роялти иностранному лицензиару, представлена на схеме 2.

Преимущество данной схемы в налоговом планировании холдинга заключается в большей сумме роялти, которые исчисляются с конечной цены товара, реализуемого покупателям. Таким образом, используя данную схему, дистрибутор получает

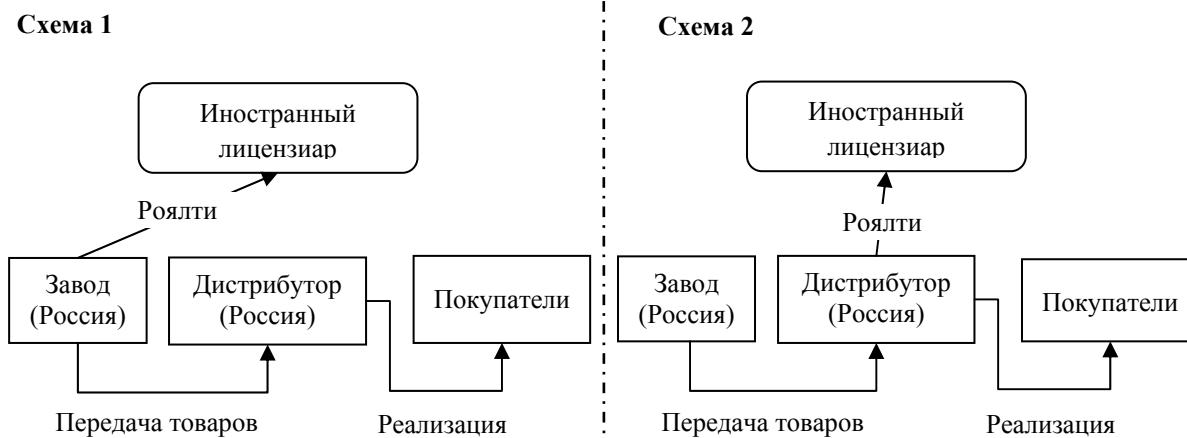


Рис. 1. Схемы производства и реализации в РФ товаров зарубежных брендов

финансовый инструмент, с помощью которого можно переводить часть или весь доход зарубежному лицензиару, находящемуся, например, в низконалоговых юрисдикциях или офшорах, тем самым избегая национального налогообложения. Такая структура ценообразования предусматривает более высокие налоговые риски и является частым предметом налоговых споров, которые проанализированы далее в статье.

Рассмотрим широко известное судебное дело компании ООО «ТрансМарк» (далее — общество «ТрансМарк»), предметом которого и являлись роялти.

Схема, по которой общество «ТрансМарк» (лицензиат, дистрибутор) заключило лицензионные договоры на право использования известных брендов зарубежных производителей пива, представлена на рис. 2.

Сумма роялти, причитающаяся лицензиарам, варьировалась от 4,5 до 10%. Впоследствии общество «ТрансМарк» заключило сублицензионный договор на производство пивоваренной продукции под известными брендами с ООО «Калужская пивоваренная компания» (далее — завод), где сумма роялти, причитающаяся лицензиату, составляла символические 0,1%, так как в случае заключения безвозмездного лицензионного договора заводу необходимо в соответствии с п. 8 ст. 250 Налогового кодекса отразить в составе внереализационных доходов полученную экономическую выгоду (доход), определенную из рыночных цен (ст. 105.3 Налогового кодекса РФ).

В данном судебном деле Федеральная налоговая служба (ФНС России) пыталась оспорить экономическую целесообразность и обоснованность роялти, включенных в расходы общества «ТрансМарк» как не соответствующие ст. 252 Налогового кодекса РФ. ФНС России, отказывая в признании данных расходов для целей налогообложения, полагала, что общество «ТрансМарк», не являясь производителем пивоваренной продукции, уплачивало роялти в интересах другого лица — завода, тем самым разница между полученными и выплаченными роялти была признана необоснованной налоговой выгодой.

На протяжении всего оспариваемого периода деятельность общества «ТрансМарк» была убыточной,

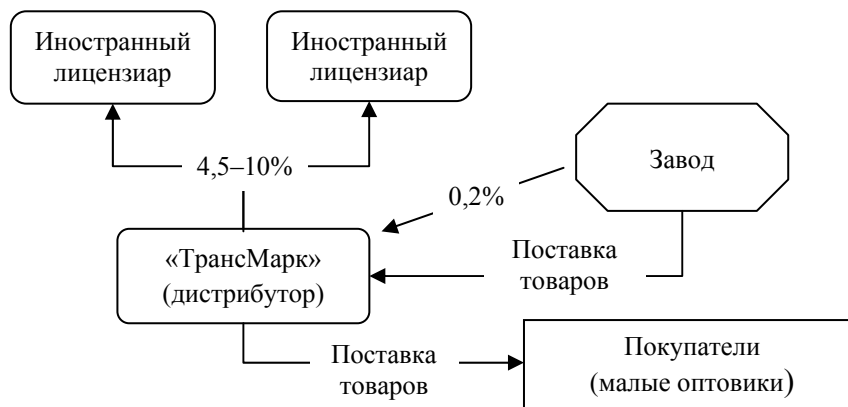


Рис. 2. Схема производства и реализации пивоваренной продукции обществом «ТрансМарк» в РФ

и использование известных брендов не способствовало росту прибыли. ФНС России посчитала, что именно завод вводил товары в гражданский оборот и нес все соответствующие риски, следовательно, роялти должны были уплачиваться и учитываться заводом. Таким образом, обществу «ТрансМарк» был доначислен ННП в размере 296 млн руб.

Однако только после прохождения данного дела по всем судебным инстанциям Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ (далее — президиум ВАС) удовлетворил заявление общества «ТрансМарк» и отменил предыдущие судебные решения. Президиум ВАС исходил из следующего:

а) расходы общества «ТрансМарк» в виде роялти являются обоснованными, так как, заключая лицензионные договоры, компания преследовала цель обеспечить себе исключительное право на производство пивоваренной продукции известных брендов на территории РФ;

б) заключение сублицензионного договора с заводом было обусловлено необходимостью размещения таких брендов на производимой продукции. Важно отметить, как было выделено президиумом ВАС, что установление лица, вводившее товары в гражданский оборот, не является определяющим для оценки спорных ситуаций с позиции их экономической оправданности [6].

Для прогнозирования и выявления рисков при налоговом планировании также необходимо рассмотреть широко известное судебное дело ЗАО «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» (далее — общество «Дж. Т.И.-МП»).

Схема производства и реализации в РФ табачной продукции под известными брендами зарубежных производителей представлена на рис. 3.

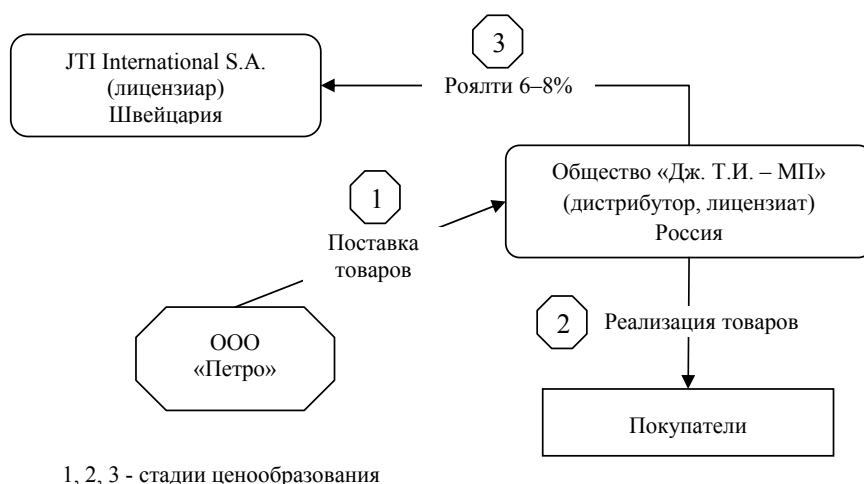


Рис. 3. Схема производства и реализации табачной продукции обществом «Дж. Т.И.-МП» в РФ

Общество «Дж. Т.И.-МП» заключило лицензионный договор со швейцарской компанией JTI International S.A., получив исключительное право на использование иностранных брендов при реализации табачной продукции в РФ. Общество «Дж. Т.И.-МП», заключив договор подряда с ООО «Петро» (далее — Завод) на производство табачной продукции, получало от Завода уже маркированные такими брендами товары (см. рис. 3, стадия 1). Затем общество «Дж. Т.И.-МП» реализовывало табачную продукцию покупателям (см. рис. 3, стадия 2), после чего с полученного дохода уплачивало роялти в размере 6–8% лицензиару «JTI International S.A.» (см. рис. 3, стадия 3).

Общество «Дж. Т.И.-МП» при выплате роялти зарубежному лицензиару за пользование брендами признается налоговым агентом по НДС и НнП. Поскольку подп. 26 п.1 ст. 149 Налогового кодекса РФ не предусмотрено освобождение от НДС для таких роялти, как уже упоминалось, они облагаются налогом в общеустановленном порядке. Общество «Дж. Т.И.-МП», исполняя обязанности налогоплательщика, перечисляло НДС с таких платежей в бюджет РФ, но также принимало налог к вычету согласно п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ. Таким образом, финансовых потерь в рамках холдинга из-за НДС не возникало.

В отношении НнП общество «Дж. Т.И.-МП» правомерно не удерживало налог с выплачиваемых зарубежному лицензиару роялти, поскольку, согласно международному соглашению РФ и Швейцарии, доходы от роялти подлежат налогообложе-

нию только в том государстве, резидентом которого является лицензиар [12]. Именно таким положением международных договоров и руководствуются российские и зарубежные компании при выборе юрисдикции для регистрации своего бренда и (или) иного исключительного права.

В данном судебном деле ФНС России, руководствуясь теми же доводами, что и в деле общества «ТрансМарк», где именно Завод, а не дистрибутор должен уплачивать роялти, доначислила налогов обществу «Дж. Т.И.-МП» на сумму более

1,3 млрд руб., включая пени и штрафы. Такая значительная сумма образовалась в результате разницы, исчисленной из суммы роялти, уплаченной обществом «Дж. Т.И.-МП», и суммой роялти, исчисленной Заводом исходя из цен, по которым продукция передавалась обществу «Дж. Т.И.-МП».

Особенностью судебного дела общества «Дж. Т.И.-МП» является то, что при вынесении постановления Президиум ВАС обозначил следующее:

а) не оспаривая права на включение роялти в состав расходов налогоплательщика, нельзя не признавать таких расходов только в части (т.е. разницы);

б) в подобных случаях Налоговый кодекс РФ предусматривает проверку цен, примененных в сделках, на предмет их соответствия рыночному уровню, при этом ФНС России таким правом не воспользовалась. Президиум ВАС поддержал налогоплательщика и отменил предыдущие решения судов [7].

Проанализировав сказанное, следует отметить, что доводы ФНС в основном относятся к неправомерному включению роялти в состав расходов дистрибутора. Но, как показывает арбитражная практика, суд на стороне налогоплательщика.

Однако последнему необходимо учитывать, что с 01.01.2012 в России действуют правила трансфертного ценообразования, основанные на рекомендациях Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) [11]. Если сделки налогоплательщика признаются контролируруемыми, цены, примененные в них, подлежат налоговому

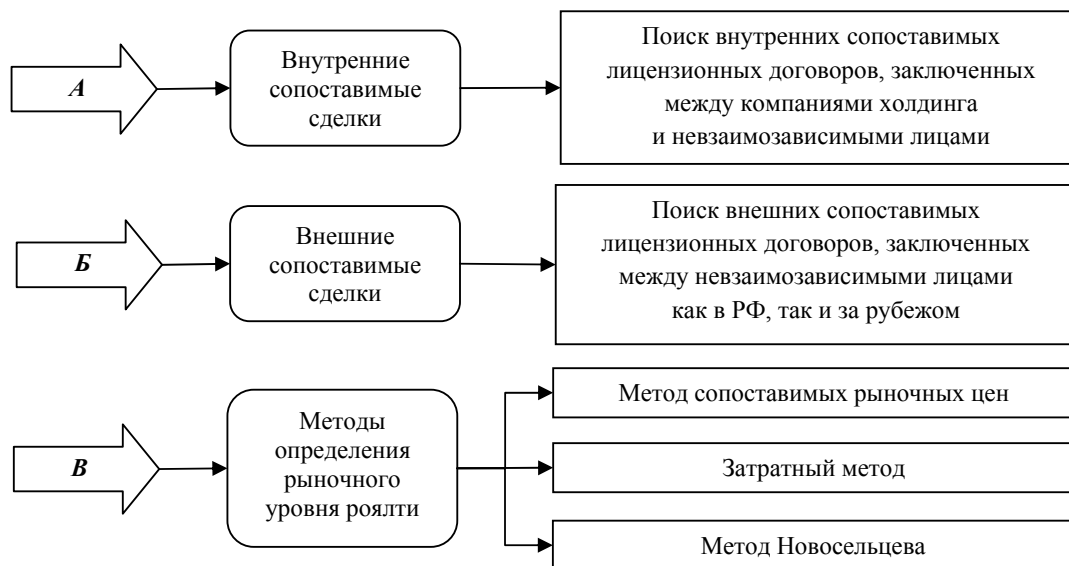


Рис. 4. Рекомендуемые этапы обоснования уровня роялти

контролю, а налогоплательщику необходимо предоставить в ФНС России уведомление о совершенных контролируемых сделках в течение налогового периода. Кроме того, как разъяснил Президиум ВАС, именно на налогоплательщика возлагается обязанность доказать «рыночность» цен, примененных в оспариваемых сделках [8].

Таким образом, налогоплательщикам, действительно уплачивающим роялти за использование различных исключительных (неисключительных) прав, необходимых для введения бизнеса, или использующим роялти как инструмент снижения налоговой нагрузки предприятия (уклонения от национального налогообложения), целесообразно для минимизации налоговых рисков тщательно проанализировать свою систему (схему) расчетов с лицензиарами, провести исследования на предмет соответствия установленных сумм роялти рыночному уровню цен согласно ст. 105.3 Налогового кодекса РФ и разработать предложения по оптимизации (обоснованию), тем самым предотвратив (снизив риск) наступления возможных налоговых споров. Необходимые изменения в системе (схеме) расчетов с лицензиарами налогоплательщику следует закрепить в налоговой учетной политике предприятия, в основе которой могут находиться рассмотренные далее рекомендации.

Во-первых, для подтверждения экономической обоснованности расходов в виде роялти следует подтвердить, что приобретение права использования НМА осуществлено для получения дальнейше-

го дохода. Такими документами могут являться:

- лицензионный договор;
- бизнес-план;
- статистика продаж с расчетом экономической эффективности от использования НМА и иные аналогичные документы.

Роялти, уплачиваемые организацией, учитываются в составе прочих расходов на основании подп. 37 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ, и такие расходы оформляются первичными документами с указанием реквизитов согласно ст. 9 Федерального закона от 06.11.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Во-вторых, что немаловажно, налогоплательщику необходимо обосновать и подтвердить рыночный уровень роялти, выплачиваемых лицензиару. Рекомендации по обоснованию уровня роялти следует разделить на следующие этапы (рис. 4).

Этап *А* особенно важен для крупных холдингов, так как при наличии внутренних сопоставимых сделок налоговые органы не вправе будут использовать иную информацию (приоритет внутренней сопоставимости). Таким образом, холдинги, заключая лицензионные договоры с лицами, не являющимися взаимозависимыми (далее — независимые лица), могут искусственно влиять на рыночный уровень цен, что будет служить обоснованием размера роялти, уплачиваемых их взаимозависимыми лицами. Важно отметить: согласно Налоговому кодексу РФ достаточно всего одной такой сопоставимой сделки (рис. 5).

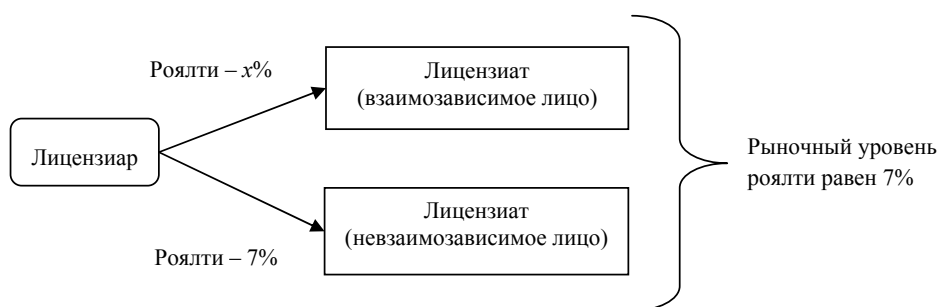


Рис. 5. Схема использования приоритета внутренней сопоставимости

Если внутренние сопоставимые сделки отсутствуют, необходимо произвести поиск внешних сопоставимых сделок. Как видно из этапа *Б*, поиск целесообразно проводить как по российским лицензионным договорам, так и по зарубежным. Стоит отметить, что с введением правил трансфертного ценообразования в России появились некоторые информационные ресурсы (системы), оказывающие подобного рода услуги.

Этап *В* является заключительным: на основании информации по сопоставимым сделкам налогоплательщику необходимо рассчитать рыночный уровень цен (рентабельности) и сравнить полученные показатели с собственными. Платательщик вправе использовать любые методы определения рыночных цен, однако ФНС рекомендует использовать только методы, предусмотренные Налоговым кодексом.

Таким образом, стоит закрепить в своей учетной политике методы расчета рыночных цен (рентабельности), которые будут использоваться при установлении (обосновании) цен в сделках. Важно отметить, что для разных видов деятельности необходимо использовать разные методы определения рыночных цен (рентабельности). Далее в статье рассматриваются рекомендуемые методы определения рыночного уровня роялти.

При наличии у налогоплательщика внутренних и (или) внешних сопоставимых сделок, предметом которых являются идентичные (однородные) товары (работы, услуги), применяется метод сопоставимых рыночных цен, при котором формируется выборка цен по таким сделкам и рассчитывается рыночный интервал. Если цена по анализируемой сделке налогоплательщика находится в таком интервале, она признается рыночной.

Важно отметить, что этот метод является приоритетным, и главным его преимуществом является простота расчета. Однако каждый бренд характери-

зуется высокой степенью индивидуальности, поэтому утверждать, что они идентичны (однородны), невозможно [9].

Налоговый кодекс РФ рекомендует использовать затратный метод при определении уровня рыночных цен по сделкам, в которых используются НМА. Суть данного способа состоит

в сравнении валовой рентабельности затрат (далее — рентабельность затрат) анализируемого лица с сопоставимым.

Показатель рентабельности затрат рассчитывается на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности делением валовой прибыли на себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

Если рентабельность затрат налогоплательщика находится в интервале рыночной рентабельности, то цена, примененная в сделке, признается рыночной; если нет, то такая цена подлежит корректировке из показателя рыночной рентабельности.

Также следует выделить, что ФНС неоднократно использовала для оценки размера роялти метод, рекомендуемый известным патентным поверенным России О.В. Новосельцевым (далее — метод Новосельцева) [9]. Этот подход основан на учете доли лицензиара в валовой прибыли лицензиата и рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Роялти} = \frac{РД}{1 + Р},$$

где P — рентабельность производства лицензиата (валовая прибыль, деленная на себестоимость);

$Д$ — доля прибыли лицензиара в валовой прибыли лицензиата [4].

Кроме того, Налоговый кодекс РФ позволяет налогоплательщику использовать комбинацию методов для определения уровня рыночных цен, что целесообразно сделать, так как это повысит точность и обоснованность расчета.

Итак, налогоплательщикам, использующим НМА в своей деятельности, для минимизации налоговых рисков необходимо произвести анализ структуры ценообразования, где особое внимание нужно уделить экономической целесообразности и обоснованности расходов в виде роялти, их до-

кументальному подтверждению и соответствию рыночному уровню цен.

Важно отметить, что готовятся поправки в гл. VI Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для международных компаний и налоговых администраций. Предполагается расширить определение НМА для целей трансфертного ценообразования и ввести концепцию экономического собственника нематериального актива (*intangible related return concept*) [10]. Но учитывать такие изменения до вступления России в ОЭСР налогоплательщикам не рекомендуется ввиду неоднозначности толкования российскими судами документов этой организации.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»: приложение 10 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 № 160н.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ
4. Новосельцев О.В. Оценка объектов коммерческой тайны методом роялти // Финансовая газета. 1999. № 25.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.12.2007 № 153н.
6. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.06.2011 № 15093/10.
7. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.10.2010 № 8867/10.
8. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12.
9. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.12.2012 № А56-23663/2011.
10. Проект поправок в отношении нематериальных активов к главе VI Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для международных компаний и налоговых администраций и соответствующих положений. 2012 г.
11. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для международных компаний и налоговых администраций в ред. от 22.07.2010.
12. Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15.11.1995 в ред. от 24.09.2011.

Finance and credit
ISSN 2311-8768 (Online)
ISSN 2073-4484 (Print)

Issues on economics

INTANGIBLE ASSETS AND THEIR USE UNDER CONDITIONS OF TAX CONTROL OVER TRANSFER PRICING

Maksim G. NAGORNYKH

Abstract

In the modern world under conditions of free competition companies widely use different kinds of intangible assets in their business (trademarks, logos, technologies, trade secrets, “know-how”). However, in many cases the purpose of their use is to obtain unjustified tax benefits. The article reviews the most common types of transactions of Russian companies with intangible assets, and gives special consideration to resulting tax risks. The author has made an in-depth analysis of arbi-

tration practice related to the subject under investigation and offered practical recommendations on such tax risks minimization for Russian companies.

Keywords: OECD, related parties, transfer pricing, intangible assets, royalties

References

1. RF Civil Code. Part 4 of December 18, 2006 № 230-FZ. (In Russ.)

2. Annex 10 to the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation “International Financial Reporting Standard (IAS 18) “Revenue” of November 25, 2011 № 160n. (In Russ.)

3. RF Tax Code. Part 1 of July 31, 1998 № 146-FZ. (In Russ.)

4. Novosel'tsev O.V. Otsenka ob'ektov kommercheskoi tainy metodom royalti [Evaluation of commercial secrets by the royalty method]. *Finansovaya gazeta — Financial newspaper*, 1999, no. 25.

5. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation “On Approval of Accounting Regulation “Accounting for Intangible Assets” (PBU 14/2007)” of December 27, 2007 № 153n. (In Russ.)

6. Resolution of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of June 14, 2011 № 15093/10. (In Russ.)

7. Resolution of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 28, 2010 № 8867/10. (In Russ.)

8. Resolution of Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of July 03, 2012 № 2341/12. (In Russ.)

9. Resolution of Federal Arbitration Court of the North-Western Region of December 12, 2012 № A56-23663/2011. (In Russ.)

10. Draft amendments to Revision of Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations and Related Provisions, 2012.

11. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multination Enterprises and Tax Administration as revised in July 2010.

12. Agreement between the Russian Federation and Swiss Confederation on avoidance of double taxation of revenues and capital of November 15, 1995, as revised on September 24, 2011. (In Russ.)

Maksim G. NAGORNYKH

Plekhanov Russian University of Economics,
Moscow, Russian Federation
m.g.nagornyh@gmail.com