

Как защитить налоговые расходы компании в виде роялти

Как защититься от претензий в завышении размера роялти

Что подтверждает экономическую обоснованность расходов

Какие претензии предъявляются при неуплате роялти

Максим Лавров,
адвокат юридической компании VEGAS LEX

Налоговые органы нередко предъявляют претензии к расходам в виде лицензионных платежей. Напомним, что по лицензионному договору могут быть переданы права на использование товарных знаков, знаков обслуживания, наименований мест происхождения товаров, коммерческие обозначения, фирменные наименования, ноу-хау и иные результаты интеллектуальной деятельности. А расходы на выплату вознаграждения за пользование такими правами (роялти) относятся к прочим расходам и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Претензии могут касаться как размера роялти, так и самого факта осуществления выплат. И чем выше величина

уплачиваемого роялти, тем выше риск предъявления налоговых претензий.

Причина интереса налоговых органов к подобным выплатам понятна. Не секрет, что на практике популярна налоговая схема с платежами за использование результатов интеллектуальной деятельности, которые выплачиваются в пользу организаций, зарегистрированных на территориях со льготным налогообложением. Такая схема позволяет оптимизировать налоговые обязательства за счет превышения ставки налогообложения прибыли у лица, выплачивающего роялти, над ставкой получателя. Кроме того, такая схема позволяет вывести денежные средства в офшор.

В случае исключения роялти из налоговой базы полностью или частич-

но налогоплательщик будет вынужден доплатить налог на прибыль на спорные суммы, а также уплатить соответствующие штраф и пени. Между тем опыт показывает, что необоснованными чаще бывают не роялти, а претензии налоговых органов. И налогоплательщикам удается доказать это в судах.

Налоговики пытаются снизить размер расходов

В спорах с налоговыми инспекциями камнем преткновения обычно становится величина роялти. Поэтому в первую очередь для снижения налоговых рисков, связанных с заключением лицензионных договоров, важно устанавливать разумный размер лицензионных платежей. Он не должен значительно отклоняться от рыночных цен. Однако проблема тут в том, что определить рыночные цены на интеллектуальные права затруднительно ввиду уникальности каждого из них.

Если предусмотренный сторонами лицензионного договора размер роялти налоговый орган посчитает нерыночным, то именно он обязан доказать это. А именно определить рыночную цену лицензионных платежей по договору налогоплательщика. Только в этом случае на сумму установленного несоответствия могут быть доначислены налоги. При этом налоговый орган должен руководствоваться порядком, закрепленным в налоговом законодательстве. Если речь идет о сделках, доходы или расходы по которым учтены в целях исчисления налога на прибыль до начала 2012 года,

то применяются правила, установленные статьей 40 НК РФ, в отношении остальных сделок — в соответствии с требованиями раздела V.1 НК РФ.

Но на практике сделать это очень сложно. Прежде всего потому что оба порядка приоритетным считают метод сопоставимых рыночных цен (п. 4–7, 9 ст. 40, п. 3 ст. 105.7 НК РФ). Но не все товарные знаки имеют аналоги на территории России. Кроме того, при сравнении размера роялти по другим товарным знакам придется учитывать множество иных факторов: вид и характеристики самого товара, на который распространяется данный знак, условия лицензионного договора. Например, передача права использования товарного знака может входить в смешанные договоры, где вместе с этими правами налогоплательщику передаются иные результаты интеллектуальной деятельности, оказываются смежные услуги. Сравнить цены по таким договорам крайне затруднительно (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 30.08.11 № А56-66131/2010). В одном из дел суд признал некорректным сравнение размера роялти, установленного для компаний-импортеров, со ставками вознаграждения, выплачиваемого налогоплательщиком, который импортером не являлся (определение ВАС РФ от 28.04.10. № ВАС-4439/10).

Еще одной распространенной ошибкой налогового органа является использование ненадлежащих источников для сравнения цен. Так, Федеральный арбитражный суд Московского округа отме-

Как оценить соответствие роялти рыночному уровню

Компании со своей стороны тоже не лишним будет еще до налоговой проверки провести анализ размера роялти по аналогичным товарным знакам (знакам обслуживания, наименованиям мест происхождения товара и т. д.), которые представлены на рынке соответствующего товара. Такая информа-

ция может быть у патентных поверенных. Кроме того, получить информацию о величине роялти можно и у компаний, предоставляющих свои товарные знаки в пользование. Очень часто на практике размер роялти определяется в виде процента от выручки от продажи товара с использованием предоставленного товарного знака (иного результата интеллектуальной деятельности).

тил, что обзоры Degnan и McGavock не могут использоваться как официальные источники ценовой информации, поскольку опубликованы в 1992 и 1997 годах. Также не является таким источником информация из книги Козырева А.Н., Макарова В.Л. «Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности» (постановление от 15.04.14 № А41-29328/13). Аналогичные выводы сделаны в постановлениях Десятого арбитражного апелляционного суда от 19.02.14 № А41-19211/13, от 25.02.14 № А41-26943/13.

Налоговые органы часто назначают в ходе налоговой проверки экономическую экспертизу размера лицензионных платежей. Спорить с результатами экспертизы гораздо сложнее, однако судебная практика показывает, что и в этом случае можно защититься от претензий.

Например, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа неоднократно не признавал в качестве надлежащего доказательства заключение экспертизы, проведенной по поручению

налогового органа. В одном случае причиной стало несоблюдение при проведении экспертизы требований статьи 40 НК РФ о последовательности применения методов признания рыночной цены (постановление от 30.08.11 № А56-66131/2010). В другом деле оценка рыночной ставки роялти была произведена не за проверенный период, а на более позднюю дату. При этом эксперт распространил ставку роялти, рассчитанную им за использование одного товарного знака, в отношении двух товарных знаков. Также суд отметил, что при подготовке заключения использовались устаревшие данные (постановление от 30.08.11 № А56-29022/2010). Еще в одном случае эксперт сравнил размер роялти по товарному знаку налогоплательщика с суммами вознаграждений на товарные знаки иных категорий товаров, регистрируемых по различным классам МКТУ. Суд указал на то, что в нарушение статьи 40 НК РФ сопоставленные товарные знаки не являются однородными (постановление от 13.02.14 № А56-28141/2013).

Негативным фактором может служить обстоятельство, что хозяйственная деятельность компании не изменилась после заключения лицензионного договора

Или другой пример: судами было установлено, что экспертом при составлении заключения применялся доходный подход, не предусмотренный положениями пункта 10 статьи 40 НК РФ (постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 14.02.14 № Ф09-64/14).

Претензии могут касаться обоснованности выплат

Достаточно часто налоговые органы предъявляют претензии сразу ко всей сумме роялти, признавая, что выплата направлена исключительно на занижение налоговой базы по налогу на прибыль. В таких случаях сумма вознаграждения не оспаривается, а рассматривается наличие деловой цели и экономическая обоснованность выплат.

Это меняет стратегию защиты интересов налогоплательщика. В таких спорах он должен доказать, что указанные расходы связаны с осуществлением его хозяйственной деятельности, направлены на получение дохода, являются экономически оправданными и документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Чаще всего налоговый орган пытается доказать отсутствие экономической цели заключения лицензионных договоров, например в силу того, что налогоплательщик, уплачивающий роялти за использование товарного знака, сам товар не производит, а только покупает его и перепродает. Инспекции ссылаются на то, что, продавая готовый товар, правообладатель товарного знака автома-

тически предоставляет право на его дальнейшее использование. Иные полномочия перепродавцу не нужны. Товар поступает упакованным, промаркированным, и на нем уже проставлены товарные знаки. Таким образом, по мнению налоговых органов, приобретая товар с нанесенным на него товарным знаком и продавая его дальше, налогоплательщик не нуждается в отдельном приобретении прав на использование товарного знака на данном товаре. А значит, заключение лицензионного договора не является обязательным и экономически не обосновано.

Одно из таких дел — спор налогоплательщиков с ООО «САБМиллер Рус» — дошло до Президиума ВАС РФ (постановление от 14.06.11 № 15093/10). Суд указал, что компания преследовала деловую цель, заключая лицензионные договоры, а именно обеспечивала себе исключительное право на организацию производства продукции на территории Российской Федерации под широко известными товарными знаками и последующую его реализацию в рамках национального рынка. При этом общество определялось иностранными правообладателями как единственное лицо, уполномоченное на введение производимой лицензионной пивоваренной продукции в гражданский оборот на территории Российской Федерации.

При рассмотрении судами подобных дел акцент в защите ставится на то, что сделки с контрагентом реальны, прямо связаны с осуществляемой деятельностью и направлены на получение дохода. Иные аргументы компании предлага-

ли, исходя из условий своих договоров с правообладателями. Так, в одном случае лицензионный договор предоставлял право не только на нанесение товарного знака на товары, но и иные правомочия: использование товарного знака в фирменном наименовании организации, на бланках, в рекламных материалах, для индивидуализации при участии компании в выставках и при оформлении комнат-образцов, при изготовлении стендов и экспозиций для демонстрации. В другом случае по договору с правообладателем общество имело право ставить логотип на продукцию, произведенную по его заказу третьими лицами. Кроме того, заключение лицензионного договора являлось необходимым условием для ввоза товаров на территорию Российской Федерации (постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.12.13 № Ф05-16244/2013, от 05.03.13 № А40-84325/12-116-181, от 10.12.12 № А40-33064/12-115-6).

В таких же обстоятельствах решение может быть принято и не в пользу налогоплательщика. Негативным фактором в деле, рассмотренном Федеральным арбитражным судом Западно-Сибирского округа (постановление от 19.02.14 № А70-3295/2013) стала документальная неподтвержденность расходов. Суд обратил внимание на то, что в договорах не указаны сведения о товарных знаках, знаках обслуживания, коммерческих обозначениях, научных изобретениях и других составляющих комплекса исключительных прав, переданных пра-

вообладателем компании. Отсутствовали также документы, подтверждающие факт передачи соответствующих исключительных прав.

Негативным для налогоплательщика фактором в подобных спорах может служить то обстоятельство, что фактически хозяйственная деятельность не изменялась после заключения лицензионного договора. Например, использование товарного знака происходило как до заключения лицензионного соглашения, так и после него. Однако этот аргумент можно оспорить. Федеральный арбитражный суд Уральского округа в постановлении от 17.05.12 № Ф09-3637/11 указал, что меры по заключению лицензионного договора были предприняты налогоплательщиком после получения претензии от правообладателя с требованием о прекращении использования товарного знака. В данном деле был еще один отрицательный фактор: взаимозависимость лиц – участников лицензионного договора. Но налоговая инспекция не смогла в суде доказать, что взаимозависимость участников повлияла на условия и экономические результаты сделки, в том числе на установление размера роялти. А при рассмотрении дела Федеральным арбитражным судом Московского округа (постановление от 05.03.13 № А40-84325/12-116-181) компания обратила внимание на то, что зависимый от правообладателя торговой марки генеральный директор был уволен ею за год до заключения лицензионного договора и не мог повлиять на условия заключенного договора.

Если произведенный экспертом расчет противоречит правилам, установленным Кодексом, то выводы эксперта не могут быть основанием для доначислений

И отсутствие лицензионных платежей подозрительно

Если компания использует товарный знак без уплаты вознаграждения, то это не означает, что у налоговиков к ней не возникнут вопросы. Согласно пункту 8 статьи 250 НК РФ, безвозмездно полученные имущественные права должны учитываться в составе внереализационных доходов налогоплательщика.

В деле, рассмотренном Федеральным арбитражным судом Северо-Западного округа (постановление от 10.04.14 № А56-30538/2013), защита строилась на том, что использование товарного знака компанией связано с ее обязательствами по оплате товаров и услуг, необходимых для производственного процесса по договорам с правообладателем. И поскольку отношения в целом носили возмездный характер, то выводы налогового органа о возникновении у компании дохода суд признал необоснованными. Аналогичная тактика использована в деле, рассмотренном Федеральным арбитражным судом Уральского округа (постановление от 14.02.14 № Ф09-64/14).

В некоторых случаях налогоплательщики оспаривают сумму расчета дохода. Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в постановлении от 12.12.12 № А56-23663/2011 согласился с тем, что произведенный экспертом расчет противоречит статье 40 НК РФ. А значит, не может являться основанием для доначисления налога на прибыль.

Интересно дело ООО «Невские пороги» (постановление Федерального арби-

тражного суда Северо-Западного округа от 22.01.14 № А56-11828/2013). Компания при защите сослалась на то, что изобразительные элементы, совпадающие с товарными знаками, которыми, по мнению налогового органа, она пользовалась безвозмездно — дизайн упаковок чая и кофе на оригинал-макетах, — были созданы ее работниками на основании служебных заданий. Впоследствии компания заключила договоры о передаче прав на использование произведений дизайна лицам, которые в споре фигурировали как правообладатели. Но при этом она сохранила за собой право на использование дизайна упаковок в любых, в том числе коммерческих, целях.

Следует заметить, что налоговые органы могут доначислить налоги и владельцу товарного знака в том случае, если посчитают, что права на его использование были переданы другому лицу на безвозмездной основе. В результате может быть зеркальное начисление: правообладателю начислен НДС за безвозмездную реализацию, а использующему товарный знак лицу — налог на прибыль за безвозмездное использование. Примеры таких дел — постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.02.14 № А56-28141/2013, от 25.12.13 № А56-10096/2013. В данных делах суд встал на сторону налогоплательщиков, указав, что нет доказательств передачи обществами прав на спорные товарные знаки и использования этих знаков с ведома и согласия налогоплательщиков.