

Риски при использовании завышенных ставок роялти

В октябре 2005 года было вынесено судебное решение, имеющее большое значение при использовании для минимизации налогообложения лицензионных платежей (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6.10.2005 г.). В данном случае речь идет о лицензионных платежах по товарному знаку «Афанасий» (пиво).

В данном случае минимизация налогообложения проходила обычным способом (подобная схема приводится в качестве примера на различных информационных ресурсах).

Не вдаваясь в подробности о преимуществах использованной схемы налогообложения, следует указать, что она выглядит следующим образом. Существуют три фирмы (А, В, С). А – российский производитель, В – российское «промежуточное звено», С – швейцарская фирма. Компания С является правообладателем товарного знака. Компании В и С заключают между собой лицензионный договор, а компании А и В – сублицензионный. Фактическим пользователем товарным знаком является компания А.

Налоговая инспекция, проведя выездную налоговую проверку компании А, обратилась в суд о взыскании с компании А штрафных санкций по неуплаченным налогам и сборам.

Аргументы инспекции были следующие.

Прежде всего, компании А, В и С были признаны взаимозависимыми: гражданин Х являлся генеральным директором компании А, председателем совета директоров и акционером компании В. При этом генеральным директором компании В являлся близкий родственник гражданина Х (отец). Помимо «участия» в компаниях А и В, гражданин Х одновременно являлся учредителем компании С. Компания С являлась обладателем блокирующего пакета акций компании А.

Взаимозависимость компаний А и В была подтверждена выпиской из протокола внеочередного собрания акционеров компании В, согласно которой гражданин Х оказывал влияние на принятие решений по вопросам финансовой деятельности компании А и являлся аффилированным лицом по отношению к компаниям В и С (взаимосвязь подтверждалась и другими доказательствами). Исходя из этого, компании В и С были признаны взаимозависимыми для целей налогообложения.

Согласно п. 2 ст. 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

- 1) между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Итак, компания А осуществляла сублицензионные платежи компании В (у компании А возникло право на возмещение НДС), компания В, в свою очередь, направляла лицензионные платежи компании С. В дальнейшем эти платежи «возвращались в компанию А в виде займа».

Особый интерес представляли суммы лицензионных платежей: в августе-сентябре 2002 года они составляли 27% и 24% (под одним товарным знаком продавались два вида пива), в феврале-апреле 1,8% и 1,6%, в мае-июне – 25% и 24%.

При определении рыночной цены товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. Налоговый орган вправе доначислить налогоплательщику налоги в случае, если применяемые им в течение непродолжительного периода времени цены по идентичным (однородным) товарам отклоняются от рыночной цены более чем на 20 процентов. При этом обязанность подтвердить рыночную цену товара возлагается на налоговый орган.

Иным образом дело обстоит с товарами и услугами, по которым отсутствуют на рынке предложения или информационные источники недоступны. При невозможности использования метода цены последующей реализации информации о цене товаров, работ или услуг в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли.

В данном случае налоговый орган принял все меры для получения информации из официальных источников, но это не представлялось возможным, поэтому Инспекция воспользовалась результатами комиссионной финансово-экономической экспертизы (в комиссионной экспертизе участвуют несколько экспертов, являющихся специалистами в одной области), назначенной следователем в рамках возбужденного уголовного дела. Экспертиза проводилась экспертами Отделения общественных наук Российской Академии наук

Эксперты применили метод дисконтирования денежных потоков. Результатом проведения экспертизы экспертами Отделения общественных наук РАН стало определение того, что среднерыночный размер лицензионных платежей по товарным знакам по данному виду продукции составляет от 2 до 5%. Из этого был сделан вывод о том, что компания А необоснованно завысила плату за использование товарного знака.

Эксперты в судебном заседании подтвердили, что данная информация может быть использована в качестве «официальной» для проведения выездных налоговых проверок.

Таким образом, было установлено, что компания А необоснованно завысило плату за использование товарного знака, в результате чего был занижен НДС, подлежащий уплате, и завышены налоговые вычеты.

При таких обстоятельствах было принято решение взыскать с компании штрафные санкции по п. 1 ст. 122 НК РФ, размер которых составлял порядка 50 тыс. долларов (Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 6 октября 2005 г. N А66-5524/2004).

Таким образом, суд основывался на доказанной взаимозависимости компаний А, В и С и экспертном заключении. Вследствие этого следует определить, из чего исходили эксперты Отделения

Общественных наук РАН при определении среднерыночного размера платежей по лицензионным договорам.

Оценка объектов интеллектуальной собственности строится исходя из того, что каждый объект интеллектуальной собственности проходит несколько «стадий развития»:

- оценка создания (в учет принимается то, что создание объекта интеллектуальной собственности сопровождается определенными затратами);
- оценка на основе информации, основанной на статистике рыночных продаж;
- оценка объекта с точки зрения выгод, которые он может принести своему владельцу.

Существуют основные подходы к оценке:

- затратный;
- сравнительный (рыночный);
- доходный.

Затратный подход считается в настоящее время одним из наиболее доступных современных методов оценки. Он исходит из учета всех издержек на оформление правовой охраны и иных необходимых затрат. При этом, по мнению некоторых экспертов, данный подход имеет значительный недостаток: при затратном методе оценки учитывается лишь нижняя граница стоимости объекта (только затраты) (определение верхней границы происходит с использованием доходного подхода).

Сравнительный (рыночный) подход в оценке объектов интеллектуальной собственности практически не используется вследствие того, что его основой является метод сравнения продаж, то есть стоимость объекта интеллектуальной собственности определяется сопоставлением цен на подобные объекты, при этом учитываются отличия аналогов от объекта интеллектуальной собственности. Невозможность использования данного метода заключается в отсутствии необходимого количества информации о ценах продаж объектов и условиях такого рода сделок, а также о степени влияния отличительных особенностей и характеристик таких объектов на их стоимость.

Таким образом, оценка рыночной стоимости, например, товарных знаков, сводится к применению доходного метода.

Существуют две группы классификационных признаков: **способы выделения денежного потока** и применяемый **математический аппарат**, с помощью которого размер денежных потоков и прогнозируются.

Математический аппарат включает в себя методы использующие **формулу дисконтирования денежных потоков** и **формулу прямой капитализации**.

Формула **дисконтирования денежных потоков** подразумевает достаточно точное прогнозирование будущих денежных потоков, а формула **прямой капитализации** является частным случаем метода дисконтирования денежных потоков. Ее назначение – упрощение оценки с применением сведений с большим количеством допусков. Данный метод основывается на предположении, что ожидающиеся чистые доходы или денежные потоки будут приблизительно равны текущим.

Можно указать иные определения метода дисконтирования денежных потоков. Например, **метод дисконтирования денежных потоков** – это способ построения ежегодного прогноза доходов (чаще всего - чистого денежного потока), как правило, на среднесрочную перспективу, а также определение стоимости акций в постпрогнозный период. Для того, чтобы привести все будущие доходы к

текущей стоимости, применяется ставка дисконтирования. Сумма текущих стоимостей всех будущих доходов с учетом поправки на избыток или недостаток собственного оборотного капитала и на величину рыночной стоимости избыточных (не участвующих в производстве) активов является стоимостью бизнеса. Оценщик составляет несколько вариантов развития бизнеса (пессимистический, наиболее вероятный, оптимистический) и сам принимает решение, какой из них наиболее приемлем для определения стоимости компании. Для обоснования выбранного варианта прогноза приводятся фактические ретроспективные значения всех прогнозируемых показателей за период, сопоставимый с прогнозным.

Подобного рода определений множество, они различаются в формулировках, но их объединяет то, что с помощью метода дисконтирования денежных потоков нельзя установить среднерыночный размер лицензионных платежей в отношении той или иной отрасли.

Способы выделения денежного потока делятся на методы, построенные на учете реального экономического эффекта и методы, опирающиеся на искусственное построение экономического эффекта.

Метод учета реального экономического эффекта достаточно сложен и объемный, обязывает учитывать анализ использования товарного знака, при этом оценщики пользуются «упрощенными» процедурами искусственного построения экономического эффекта.

В случае применения метода искусственного построения экономического эффекта используется метод освобождения от роялти и метод выделения доли лицензиара в прибыли лицензиата.

В методе освобождения от роялти условный размер годового лицензионного платежа определяется путем умножения годовой выручки от реализации продукции, выпущенной с применением объекта интеллектуальной собственности на стандартную ставку роялти.

Существует мнение, что большое количество продавцов и покупателей считают справедливым правило 25%, то есть при распределении прибыли (а не дохода!) 25 процентов передается лицензиару, а 75 процентов остается у лицензиата. Существуют различные способы обоснования использования правила 25%.

1. Общепринятое правило, используемое во многих соглашениях.
2. Существует определенный перечень деловых процессов, которые предприняты лицензиаром и они оцениваются как 25%, оставшиеся 75% усилий будет предпринимать лицензиат.
3. Существует мнение, что покупатели желают получать выгоду как минимум в 3 раза большую, чем затраты.
4. Создание технологии, товарного знака (любого объекта интеллектуальной собственности) – это часть общего процесса, составляющего только первую четверть, соответственно, платежи и составляют четверть.

Несмотря на кажущуюся необычность, данное правило распространено, более того, данное правило неоднократно цитировалось в судебных заседаниях как общепринятое. Правило 25% рассматривается как создающее новый поток доходов.

При оценке объекта интеллектуальной собственности необходимо установление обоснованной ставки роялти. При этом данные по лицензионным договорам, заключенным ранее, относятся к конфиденциальной информации. При оценке используются ставки дисконта и капитализации.

Вообще, определение «среднерыночных ставок роялти» достаточно проблематично. В практике международной торговли лицензиями размер роялти обычно определяют не расчетным, а эмпирическим путем - с помощью установленных в мировой практике для различных отраслей промышленности усредненных размеров роялти, так называемых "стандартных" ставок роялти, диапазон которых составляет от 0,5% до 14%. В России вследствие отсутствия официальных среднестатистических данных, касающихся размеров ставок роялти, они определяются исходя из зарубежной практики с учетом особенностей российского ценообразования.

Вследствие того, что применение произвольных ставок лицензионных платежей пресекается, при их определении следует ссылаться на официальную оценку, проведенную независимым оценщиком, конкретного объекта интеллектуальной собственности и расчет ставок лицензионных платежей, основываются ли они на расчетах или на среднерыночных показателях.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay

тел. (495) 790-2660; 624-1300