

Налогообложение сделок, связанных с выплатой роялти

В настоящее время вопросы интеллектуальной собственности регулируются 4 частью Гражданского кодекса РФ, вступившего в силу 1 января 2008 года. В этом же время вступили в силу изменения в Налоговый кодекс РФ. Для пояснения произошедших изменений, на мой взгляд, необходимо рассмотреть налогообложение сделок с использованием лицензионных платежей до вступления новых положений в силу и продемонстрировать положения, действующие в настоящее время.

I. Налогообложение при выплате роялти нерезиденту до 1 января 2008 г.

Использование лицензионных платежей за пользование объектами интеллектуальной собственности для минимизации налогообложения стало распространенным в настоящее время в России. Более подробно.

Для минимизации налогообложения правообладателем объекта интеллектуальной собственности является компания, зарегистрированная в низконалоговой юрисдикции, а с российской компанией заключается лицензионный или сублицензионный договор (в зависимости от длины цепочки компаний), соответственно, роялти последовательно будут перечисляться от конечного лицензиата лицензиару.

1. Общие положения

В качестве примера можно предложить рассмотреть цепочку, состоящую из трех звеньев: компания Британских Виргинских островов (как правообладатель, к примеру, товарного знака) заключает лицензионный договор с компанией Кипра, которая, в свою очередь, заключает сублицензионный договор с российской компанией. Выбор указанных стран обусловлен следующим: Британские Виргинские острова являются безналоговой зоной, однако у Российской Федерации отсутствует договор об устранении двойного налогообложения с БВО. При этом Кипр имеет соглашения об устранении двойного налогообложения как с Российской Федерацией (в отношении резидентных компаний), так и с Британскими Виргинскими островами. Низкий налог на прибыль (10%) на Кипре и выгодные положения договоров позволяют использовать компании Кипра в качестве транзитного элемента в схемах при минимизации налогообложения с помощью роялти.

2. Налог на прибыль и налог у источника выплаты

При такой схеме налог у источника при выплате лицензионных платежей (абз. 4 п. 1 ст. 310 НК РФ) из России на Кипр с 20% (пп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ) процентов уменьшется до 0% (согласно ст. 12 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»). Данное правило действует, если представитель кипрской стороны является резидентом Кипра для целей налогообложения. В противном случае налогообложение происходит по стандартной ставке 20%.

Для того, чтобы выплаченные роялти считались расходами для целей уплаты налога на прибыль роялти должны быть обоснованными и документально подтвержденными (п. 1 ст. 252 НК РФ) (это

«периодические (текущие) платежи за пользование правами» на объекты интеллектуальной собственности (пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ)).

В случае заключения договора об отчуждении исключительного права исключительные права на него становятся нематериальным активом покупателя (для этого срок использования данного объекта должен превышать 12 месяцев) (п. 3 ст. 257 НК РФ).

УФНС РФ по г. Москве в Письме от 23.01.2006 N 20-08/3582 указало, что в данном случае сумма, выплаченная по договору об отчуждении исключительного права не является расходом, но при этом «приобретенный» объект является «амортизируемым имуществом» для целей исчисления налога на прибыль. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 тыс. руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Для программ для ЭВМ применяются особые правила. Расходами для целей налогообложения признаются платежи, «связанные с приобретением права на использование» программ и баз данных по лицензионным соглашениям. В данном случае нет необходимости соблюдать условие «периодичности» платежей. Расходами признаются и платежи за приобретение исключительных прав на программу, если стоимость программы не превышает 10 тыс. руб., а также платежи за обновление программ и баз данных (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

3. НДС

НДС уплачивался налоговым агентом – российской компанией-плательщиком - по стандартной ставке. НДС уплачивается не зависимо от того, является ли компания плательщиком НДС. В случае если компания является плательщиком НДС она имеет право на вычет.

7 февраля 2007 года Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ издал Письмо N 03-07-08/13, в котором позволил принимать к вычету суммы НДС, уплаченные налоговым агентом за счет собственных средств. До этого к вычету принимались лишь суммы НДС, уплаченные за счет получателя роялти.

НДС на Кипре при выплате роялти на БВО возникать не будет.

Именно так происходило налогообложения сделок, связанных с интеллектуальной собственностью, до принятия нескольких судебных решений, который будут рассмотрены ранее.

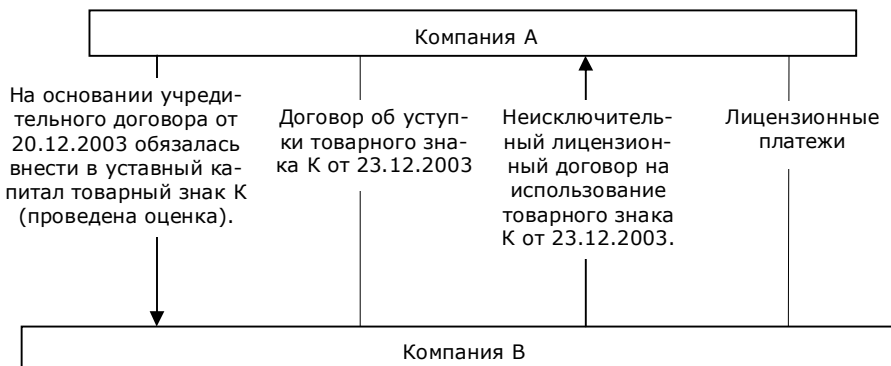
II. Влияние судебной практики на использование роялти как способа минимизация налогообложения

Несколько судебных решений привели специалистов к выводам о том, что налоговые органы стремятся не допустить отнесения расходов на использование роялти на расходы, указывая, что это экономически не обосновано.

Первым судебным решением, которое подняло вопрос правомерности использования роялти стало дело компании «Афанасий» (Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 6.10.2005 № А66-5524/2004), доказав, что размеры роялти необоснованно завышены. При проверке обоснованности перечисляемых сумм роялти суд доказал взаимозависимость ком-

паний и, применив метод дисконтирования денежных потоков, доказал, что лицензионные платежи необоснованно завышены.

В делах, связанных с КАМАЗом (в двух судебных решениях формулировки практически совпадают) Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 17 августа 2007 г. N А65-5681/06-СА1-19 и Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 29 ноября 2006 г. N А65-5203/2006-СА2-41 суд принял сторону налогового органа. При этом в делах видны некоторые вопросы. Согласно текстам судебных решений дела обстояли следующим образом (я рассмотрю на даты указаны на примере одного судебного решения).



Изначально лицензионный договор был безвозмездный, но по дополнительным соглашениям к лицензионному соглашению предусматривались лицензионные платежи, которые перечислялись компанией А компании В. При этом компания А относил на расходы платежи по лицензионным договорам. Налоговый орган не согласился с отнесением на затраты лицензионных платежей по лицензионному договору. Данное решение налоговых органов и оспаривала компания А. Как уже было указано ранее, суд принял сторону налоговых органов. При принятии решения суд указал следующее: «В связи с тем, что права на данный товарный знак были закреплены за заявителем как его правообладателем на законных основаниях, у последнего не имелось никакой разумной цели и направленности на получение дохода при передаче исключительных прав на этот товарный знак компании В, поскольку в этот же день (23.12.2003) между сторонами был заключен другой договор - лицензионный, по которому уже обладатель исключительных прав на этот товарный знак передал заявителю неисключительные права на него». Суд также добавил, анализ учредительного договора от 20.12.2003 компании В, договора от 23.12.2003 об уступке заявителем компании В исключительных прав на товарный знак, лицензионного договора от 23.12.2003 о передаче компанией В заявителю неисключительных прав на данный товарный знак, соглашения к нему - позволяет сделать однозначный вывод о том, что указанные сделки носили явно мнимый характер, противозаконной целью которых являлось необоснованное получение заявителем налоговой выгоды в виде неправомерного уменьшения налогооблагаемой прибыли за проверяемый период. Указанная позиция целиком согласуется с мнением Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации, изложенным в пунктах 5, 8, 9 его постановления N 53 от 12.10.2006 года. Суд также указал об отсутствии всякой хозяйственной цели «при передаче исключительных прав на товарный знак в условиях, когда в этот же день последнее передает заявителю неисключительные права на этот же товарный знак, причем - сначала безвозмездно..., а затем - за значительную плату».

При этом следует отметить то, что налог на прибыль в случае, если дело обстояло так, как описано в судебном решении, уплачивала компания В – получатель лицензионных платежей. Поэтому если рассматривать сделки и налоговые последствия целиком в рамках одной схемы, то налоговая выгода не достаточно ясна (лицензионные платежи не переводились в низконалоговую юрисдикцию) и расходы компании А стали доходами компании В, которая уплачивала налог на прибыль.

В данном судебном решении интерес представляет не только результат и его обоснование, но и материалы, из которых исходил суд при принятии решения. На мой взгляд, формулировки судебного решения представляются не точными.

Прежде всего, на основании учредительного договора от 20.12.2003 обязалась внести в уставный капитал товарный знак К (проведена оценка). Данное утверждение представляется спорным вот почему: согласно Постановлению Пленума Верховного Суда РФ N 6, Пленума ВАС РФ N 8 от 01.07.1996 «О некоторых вопросах, связанных с применением Части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» «в качестве вклада в имущество хозяйственного товарищества или общества могут вноситься имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. В связи с этим таким вкладом не может быть объект интеллектуальной собственности (патент, объект авторского права, включая программу для ЭВМ, и т.п.) или «ноу-хау». Однако в качестве вклада может быть признано право пользования таким объектом, передаваемое обществу или товариществу в соответствии с лицензионным договором, который должен быть зарегистрирован в порядке, предусмотренном законодательством».

Статья 66 ГК РФ указывает в п. 6 указывает, что «Вкладом в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку».

Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится по соглашению между учредителями (участниками) общества и в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной проверке».

Если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда, то такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком (п. 2 ст.15 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

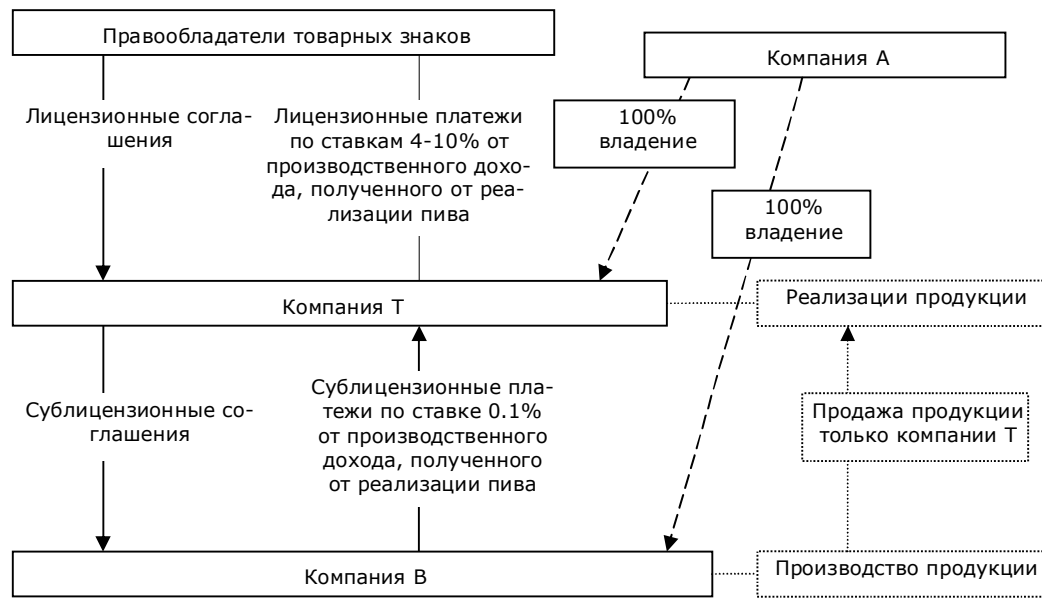
Сам товарный знак К внести в уставный капитал нельзя. Как указано в ГК РФ и в Постановлении Пленума Верховного Суда в уставный капитал могут быть внесены имущественные права, может быть заключен лицензионный договор. Следует обратить внимание, что Верховный Суд не указал, является ли лицензионный договор единственным способом передачи прав на объект интеллектуальной собственности в уставный капитал. При этом Верховный суд указал, что в уставный капитал могут вноситься имущественные права, а если следовать тексту закона об ООО, то вкладом в уставный капитал может быть не только право пользования объектом по лицензионному договору, но и сами имущественные права.

Внести в уставный капитал можно право пользования, то есть необходимо заключить лицензионный договор, либо исключительные права (следует отметить, что даже если бы в уставный капитал внесены были исключительные права на товарный знак, то компания А теряла бы право за-

ключать лицензионные договоры от своего имени на пользование товарным знаком и тем более уступать товарный знак (уступкой по закону о товарных знаках (ст. 25) являлась передача исключительного права на товарный знак), так как с момента внесения имущества в уставный (складочный) капитал и государственной регистрации соответствующих юридических лиц учредители (участники) названных юридических лиц утрачивают право собственности на это имущество).

Последующее практически одновременное оформление всех сразу договоров должно вызывать вопросы, так как регистрация договоров об уступки товарного знака, лицензионных договоров происходит последовательно.

Другим делом стало дело ООО «Трансмарк», в котором суд также принял сторону налогового органа (Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 25 мая 2007 года № КА-А40/4205-07). В данном судебном решении указаны следующие операции:



Соответственно, согласно п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением некоторых расходов), при этом устанавливаются требования к расходам: обоснованность, экономическая оправданность, документальное подтверждение, затраты должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

При принятии решения суд исходил из следующего. Компания В являлась производителем пива, выпускаемого под товарными знаками, в отношении которых был заключен сублицензионный договор с компанией Т. Вся произведенная продукция продавалась компании Т, которая, в свою очередь и реализовала ее.

Налоговый орган привел положения ст. 23 Закона о товарных знаках, в которой говорится, что регистрация товарного знака не дает права правообладателю запретить использование этого товарного знака другими лицами в отношении товаров, которые были введены в гражданский оборот на территории Российской Федерации непосредственно правообладателем или с его согласия

(в настоящее время данное правило закреплено в ст. 1487 ГК РФ - не является нарушением исключительного права на товарный знак использование этого товарного знака другими лицами в отношении товаров, которые были введены в гражданский оборот на территории Российской Федерации непосредственно правообладателем или с его согласия). Налоговый орган указал, что использованием товарного знака является применение его на упаковке и на товарах, для которых товарный знак зарегистрирован правообладателем или лицом, которому такое право предоставлено на основе лицензионного договора.

Из этого налоговый орган сделал вывод (и суд данный вывод поддержал), что при реализации компанией В своей продукции заявителю, именно компания В несет все расходы, связанные с приобретением прав на использование соответствующих товарных знаков и вводит продукцию в гражданский оборот на территории РФ по договору поставки.

Лицензионные платежи за пользование компанией Т правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации не являются расходами, связанными с другим видом деятельности налогоплательщика оптовой торговли пивом, на котором использованы товарные знаки.

Суд указал, что заключая лицензионные договоры с иностранными организациями с оплатой в 4-10% от дохода от реализации пива и заключая сублицензионные договоры с компанией В с оплатой в 0,1% от дохода от реализации пива при осуществлении рентабельной оптовой торговли (с прибылью), по виду деятельности - реализация услуг по предоставлению прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации компания Т несет убыток (деятельность на протяжении всех проверяемых периодов заведомо нерентабельная), что не соответствует критериям п. 1 ст. 252 НК РФ.

Суд пришел к выводу, что затраты общества по включению лицензионных платежей нельзя признать экономически оправданными. В связи с чем общество в нарушение ст.ст. 247, 252, 274 НК РФ занизило объект налогообложения по налогу на прибыль организаций - прибыль, определяемую как полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ на сумму экономически неоправданных затрат, что привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль.

Суд также установил взаимозависимость компаний Т и В. Суд указал, что данная взаимозависимость повлияла на результаты сделок по лицензионным и сублицензионным договорам, что привело к несению части стоимости заявителем расходов в интересах третьего лица - компании В.

Согласно материалам дела, единственным учредителем и владельцем 100% долей уставного капитала компаний Т и В является компания А. Указанное свидетельствует, что заявитель и пивоваренная компания фактически контролируются одним лицом и отношения могут повлиять на результаты сделок по оказанию услуг компанией Т по предоставлению в пользование прав на использование товарных знаков компанией В в соответствии со ст. 20 НК РФ.

Взаимозависимость организаций повлияла на результаты сделок по продаже права на товарные знаки, что привело к несению заявителем стоимости расходов в интересах третьего лица компании В, что не соответствует требованиям ст. 252 НК РФ.

После принятия указанных решений Конституционный суд вынес Определение от 04.06.07 № 320-О-П, а Минфин РФ издал Письмо от 31.08.07 № 03-03-06/1/626, указав, что налоговые органы не должны оценивать экономическую целесообразность действий налогоплательщика.

Определение Конституционного суда «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» от 04.06.07 № 320-О говорит, что нормы, содержащиеся в абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации, не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права налогоплательщиков (заявители утверждали, что названные законоположения не соответствуют статьям 8, 34, 35 и 55 Конституции Российской Федерации, поскольку являются неопределенными, содержат оценочные, дублирующие друг друга понятия, что ведет к произвольному их применению на практике и, как следствие, к нарушению конституционных прав налогоплательщиков).

Конституционный суд в Определении сослался на Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12.11.2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указав, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды, как отмечается в том же Постановлении, не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Письмо Минфина от 31.08.07 № 03-03-06/1/626 посвящено порядку учета для целей исчисления налога на прибыль расходов в виде периодических платежей за право использования товарного знака. Минфин указал правила учета расходов за право использования товарного знака для целей налогообложения прибыли. Минфин сослался на п. 1 ст. 252 НК РФ, указав, что расходы должны соответствовать критериям, установленным в указанной статье (расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком).

Обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Минфин указал, что так как в налоговом законодательстве не используется понятие экономической целесообразности и не регулируется порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Минфин сослался на ч. 1 ст. 8 Конституции РФ, указав, что в

силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. При этом обязанность осуществления проверки экономической обоснованности произведенных налогоплательщиком расходов возложена на налоговые органы.

Таким образом, ситуация представляется следующим образом – налоговый орган не может оценивать экономическую целесообразность и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

IV. Проблема исчерпания прав и заключение лицензионных договоров

На мой взгляд, отдельного внимания заслуживает аргумент налоговой относительно положения ст. 23 закона о товарных знаках (в настоящее время - ст. 1487 ГК РФ). В настоящее время практика применения положений ст.1487 ГК РФ не сложилась.

Относительно применения ст. 23 закона необходимо привести Постановление Президиума ВАС РФ от 6 апреля 2004 г. № 14685/03. Компания А использовала в наружной рекламе товарные знаки компании V (Германия) (Фольксваген). Компания V обратилась в арбитражный суд, указав, что данные действия нарушают исключительные права на товарные знаки компании V и являются недобросовестной рекламой.

ВАС принял следующее решение. Компания V является правообладателем товарных знаков, зарегистрированных в соответствии с Мадридским соглашением о международной регистрации знаков и внесены в реестр Международного бюро Всемирной организации интеллектуальной собственности.

Согласно ст. 4 Закона о товарных знаках правообладатель товарного знака имеет исключительное право пользоваться и распоряжаться товарным знаком. При этом согласно ст. 23 закона о товарных знаках правообладатель не вправе запретить использование товарного знака третьими лицами в отношении товаров, которые были введены в гражданский оборот на территории Российской Федерации непосредственно правообладателем или с его согласия. К третьим лицам относятся хозяйствующие субъекты, специализирующиеся на услугах применительно к товарам. Подобные услуги могут отражаться в рекламе на территории Российской Федерации.

Согласно пункту 5 статьи 5 и статье 6 Закона о рекламе (данный документ утратил силу с 1 июля 2006 года в связи с принятием Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ «О рекламе») использование в рекламе объектов интеллектуальной собственности допускается в порядке, предусмотренном законодательством РФ, потребитель не должен вводиться в заблуждение недобросовестной рекламой, в том числе содержащей недостаточную информацию (В действующем законе «О рекламе» изменены формулировки, однако недобросовестная реклама и недостоверная реклама не допускаются. Недобросовестной признается реклама, которая представляет собой рекламу товара, реклама которого запрещена данным способом, в данное время или в данном месте, если она осуществляется под видом рекламы другого товара, товарный знак или знак обслуживания которого тождествен или сходен до степени смешения с товарным знаком или знаком обслуживания товара, в отношении рекламы которого установлены соответствующие требования и ограничения, а также под видом рекламы изготовителя или продавца такого товара. Недостоверной признается реклама, которая содержит не соответствующие действительности сведения об исключи-

тельных правах на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, средства индивидуализации товара п. 1; подп. 3 п. 2; подп. 7 п. 3 ст. 5 закона «О рекламе»).

Суд сделал вывод, что использование товарного знака другими лицами возможно в рекламе своей торговой, обслуживающей и иной деятельности в отношении правомерно введенных в гражданский оборот товаров, если при этом не нарушается законодательство о рекламе.

Исходя из смысла статьи 6 Закона о рекламе недобросовестная реклама не допускается, поскольку она вводит потребителя в заблуждение относительно рекламируемого товара или услуг в отношении товара посредством имитации (копирования или подражания) общего проекта, текста, рекламных формул, изображений, используемых в рекламе других товаров, либо посредством злоупотребления доверием физических лиц или недостатком у них опыта, знаний, в том числе в связи с отсутствием в рекламе части существенной информации.

Компания А, не определяя своей сферы деятельности использует в наружной рекламе изображение автомобиля, товарные знаки в бледно-серых тонах так же, как это делают компания V и ее официальные дилеры в собственной рекламе. Это может ввести потребителя в заблуждение относительно взаимоотношений производителя товара – компании V – компании А, создав впечатление о том, что компания А является официальным дилером фирмы. Суд удовлетворил требования компании V в части требования о признании недобросовестной рекламой наружной рекламы.

Компания А использовала также товарные знаки в печатных изданиях. При этом компания А указывала, что компания А является автоцентром и занимается продажей, сервисным обслуживанием, поставкой запасных частей, кредитованием и страхованием соответствующей автомобильной марки. Указаний на то, что компания А является официальным дилером компании V, в данной рекламе не содержится. Кроме того, реклама компании А отличается от рекламы компании V цветовым и объемным решениями. В этом случае возможность смешения, как в наружной рекламе, не возникает, потребитель воспринимает данную рекламу как рекламу автоцентра. Такое применение обществом товарных знаков фирмы соответствует статьям 2, 6 и 7 Закона о рекламе.

Таким образом, суд позволил компании А использовать товарный знак в печатных изданиях, правообладателем которого являлась компания V, в рекламе, учитывая, что реклама не содержала информации о том, что компания А является официальным дилером компании V.

Следует обратить внимание, что перечень исключительных прав, со вступлением в силу 4 части ГК РФ изменился. Ранее закон о товарных знаках указывал в ст. 4, что нарушением исключительного права правообладателя признается использование без его разрешения в гражданском обороте на территории Российской Федерации товарного знака или сходного с ним до степени смешения обозначения в отношении товаров, для индивидуализации которых товарный знак зарегистрирован или однородных товаров, в том числе размещение товарного знака или сходного с ним для степени смешения обозначения:

- на товарах, на этикетках, упаковках этих товаров, которые производятся, предлагаются к продаже, продаются, демонстрируются на выставках и ярмарках или иным образом вводятся в гражданский оборот на территории Российской Федерации, либо хранятся и (или) перевозятся с этой целью, либо ввозятся на территорию Российской Федерации;
- при выполнении работ, оказании услуг;

- на документации, связанной с введением товаров в гражданский оборот;
- в предложениях к продаже товаров;
- в сети Интернет, в частности в доменном имени и при других способах адресации.

Товары, этикетки, упаковки этих товаров, на которых незаконно используется товарный знак или сходное с ним до степени смешения обозначение, являются контрафактными.

Ст. 1484 ГК РФ, действующая с 1 января 2008 г., указывает, что исключительное право на товарный знак может быть осуществлено для индивидуализации товаров, работ или услуг, в отношении которых товарный знак зарегистрирован, в частности путем размещения товарного знака такими же способами, как и указывал действующий ранее закон, а также в предложениях о продаже товаров, о выполнении работ, об оказании услуг, а также в объявлениях, на вывесках и в рекламе.

Практика применения ГК РФ в общем и данной статьи, в частности, еще не сложилась, но, вероятно, в рекламе нельзя будет использовать товарные знаки правообладателя без заключения лицензионного договора.

V. Налогообложение передачи в уставный капитал права пользования объектами интеллектуальной собственности

Вопрос налогообложения НДС при передаче в уставный капитал права на использования товарного знака, на мой взгляд, является спорным.

На мой взгляд, необходимо рассмотреть налоговые последствия передачи права пользования товарным знаком в уставный капитал.

Прежде всего, реализация товаров, работ, услуг, передача имущественных прав на территории РФ признаются объектами налогообложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Для некоторых видов работ (услуг) местом реализации признается РФ, если покупатель «осуществляет деятельность» на территории РФ. Согласно пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ данное правило применяется при передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав (формулировка крайне неудачная и не соответствует терминологии ни утративших силу законов, регулирующих вопросы интеллектуальной собственности, ни вступившей в силу 4 части ГК РФ, посвященной регулированию результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, однако, в рамках данной статьи я не буду подробно останавливаться на данном вопросе).

Таким образом, указанные сделки рассматриваются как оказание услуг для целей взимания НДС.

Согласно пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией товаров, работ или услуг передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности)).

Таким образом, передача имущества в уставный капитал не признается реализацией товаров, работ или услуг и не облагается НДС (однако, необходимо учесть, что суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и

нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, подлежит восстановлению налогоплательщиком передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов. То есть в случае если был получен вычет, то налог надо восстановить с учетом амортизации имущества (п. 3 ст. 170 НК РФ).

Ст. 38 НК РФ «Объект налогообложения» указывает, что под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Таким образом, прямо указано, что имущественные права исключены из понятия «имущество» в рамках НК РФ.

Ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения» (глава об НДС) указывает, что объектом налогообложения также является передача имущественных прав.

Если следовать буквальному толкованию НК РФ, то вследствие того, что передала в уставный капитал права на использование товарного знака не является передачей имущества можно сделать вывод, что передача имущественных прав, в том числе прав на использование товарного знака по лицензионному договору, в качестве вклада в уставный капитал должна признаваться реализацией и должна облагаться НДС на основании пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

В Письме Минфина РФ от 21.07.2005 № 03-03-03/2 указано, что передача имущественных прав, в том числе в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ, подлежит налогообложению НДС.

По данному вопросу существуют и иные точки зрения, например, некоторые специалисты¹ считают, что «у организации-учредителя (участника) передача товарного знака как объекта интеллектуальной собственности в качестве вклада в уставный (складочный) капитал сторонней организации не облагается НДС (пп. 4 п. 3 ст. 39, пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ), поскольку эта операция не признается реализацией товаров, работ, услуг». При этом данная точка зрения в статье не обосновывается.

По мнению, других специалистов,² передача прав на использование товарного знака в оплату доли в уставном капитале хозяйственного общества не подлежит обложению НДС. Авторы ссылаются на Постановления Конституционного Суда, например, Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 N 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой Закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс». В Постановлении суд указал, что положения оспариваемого закона действительного конституционно - правового смысла рассматриваемого положения - в силу статей 118 (часть 2) и 125 Конституции Российской Федерации, а также конкретизирующих их положений Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», в том числе части второй статьи 74, - требует также учета его взаимосвязи с другими предписаниями рассматриваемого закона, а также с иными законодательными актами. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 N 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой Закрытого акционерного общества «Конфетти» и гра-

¹ См.: Панченко Т. Передача в уставный (складочный) капитал права на использование товарного знака // Финансовая газета, 2007, N 12.

² См.: Е.А.Ролетр, А.И.Терещенко Налоговые последствия передачи в уставный капитал права на использование товарного знака // Налоговый вестник, 2006, N 7.

жданки И.В. Савченко» указывается, что нормы необходимо рассматривать в их системной взаимосвязи. Исходя из указного подхода Конституционного суда был сделан вывод, что нормы необходимо рассматривать в их системной взаимосвязи с положениями гражданского законодательства, в том числе законодательства регулирующего инвестиционную деятельность в РФ, то есть ориентирует на то, что нормы ст. ст. 39 и 146 НК РФ, освобождающие от обложения НДС операции по внесению вклада в уставный капитал, применяются не только к имуществу. Операция по внесению вклада в уставный капитал не теряет своего инвестиционного характера, если в уставный капитал передается не имущество, а, например, имущественное право. Очевидно, что при совершении операции инвестиционного характера, в частности при внесении вклада в уставный капитал, добавленная стоимость не формируется. В связи с этим при буквальном толковании нормы пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ без ее взаимосвязи с иными правовыми нормами нарушается принцип экономической обоснованности налога, закрепленный в ст. 3 НК РФ и предусматривающий, что налог должен иметь экономическое основание. На мой взгляд, в пользу положения об освобождении передачи имущественных прав в уставный капитал говорит также норма НК РФ о восстановлении НДС, которая указывает, что в случае принятия к вычету НДС и последующем внесении данного объекта в уставный капитал НДС необходимо восстановить (речь идет в том числе и об имущественных правах). То есть в данном случае к налогообложению имущественных прав при внесении их в уставный капитал не делается исключения.

На мой взгляд, логически данный подход выглядит очень убедительно. В судебной практике есть прецеденты, которые позволяли применить пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ к операциям по передаче имущественных прав³ (однако, данная операция не была связана с интеллектуальной собственностью). Однако данный вывод и убедительная логика не означают, что налоговый орган, а затем и суд (в случае возникновения судебного разбирательства) будут исходить из системного толкования положений Налогового кодекса РФ, а не из буквального их толкования, и освободят передачу имущественных прав в уставный капитал от НДС. А так как разъяснений (кроме упомянутого Письма Минфина, где делается вывод, что НДС в рассматриваемой ситуации взимается) и судебных решений по данному вопросу нет, то однозначный ответ на данный вопрос дать нельзя.

VI. Изменения налогообложения НДС с 1 января 2008 г.

Вступление в силу 4 части ГК РФ и изменений к Налоговому кодексу РФ изменили налогообложение лицензионных платежей.

Согласно пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ (глава об НДС) не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации исключительных прав на:

- изобретения;
- полезные модели;
- промышленные образцы;
- программы для электронных вычислительных машин;
- базы данных;

- топологии интегральных микросхем;
- секреты производства (ноу-хау);
- прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Следует обратить внимание, что согласно 4 части ГК РФ правообладатель может распорядиться исключительным правом 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) (ч. 1 ст. 1233 ГК РФ). В ст. 149 НК РФ идет речь о данных договорах.

Таким образом, при выплате роялти по лицензионным договорам за использование изобретения, полезной модели, промышленного образца, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральной микросхемы, секретов производства (ноу-хау) НДС не взимается. В отношении другим объектов исключительных прав порядок взимания НДС не изменился.

Остановим внимание на программах для ЭВМ. При выполнении работ по созданию программ для ЭВМ по заказу согласно ст. 1296 ГК РФ «исключительное право на такую программу или такую базу данных принадлежит заказчику, если договором между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком не предусмотрено иное». Таким образом, передачи в смысле ст. 1233 ГК РФ (заключения договора об отчуждении исключительного права) не происходит.

Минфин России по данному запросу указал следующее. Следует обратить внимание, что в ст. 149 НК РФ не предусмотрено освобождение от налогообложения операций по выполнению работ по созданию программ для ЭВМ в целом или отдельных частей таких программ, оказываемых по договорам подряда, которые не сопровождаются передачей прав на использование результатов интеллектуальной собственности, не предусмотрено. В связи с этим данные операции облагаются НДС в общеустановленном порядке.

Следующим является вопрос о налогообложении розничной купли-продажи программ для ЭВМ. Минфин указывает по вопросу применения НДС при реализации в оптовой и розничной торговле экземпляров программ для ЭВМ и баз данных в товарной упаковке следующее. Условием освобождения, предусмотренного указанной статьей, является наличие на момент передачи имущественных прав лицензионного договора на объект интеллектуальной собственности.

Согласно ст. 1286 ГК РФ по лицензионному договору о предоставлении права на использование произведения (в том числе программы для ЭВМ) одна сторона - лицензиар предоставляет либо обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования этого произведения в установленных договором пределах. Согласно ст. 1235 ГК РФ лицензионный договор заключается в письменной форме, если иной не предусмотрено ГК РФ.

Таким образом, при наличии лицензионного договора, составленного в письменной форме, передача прав на использование указанных программ освобождается от налогообложения НДС.

³ См. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 03.05.2005 N А56-23705/04, от 09.03.2005 N А56-35276/04, от 24.01.2005 N А56-16027/04.

При этом ст. 1286 ГК РФ предусматривает особенности заключения лицензионного договора о предоставлении права использования программ для ЭВМ. Так, п. 3 указанной статьи говорит, что заключение лицензионных договоров о предоставлении права использования программы для ЭВМ или базы данных допускается путем заключения каждым пользователем с соответствующим правообладателем договора присоединения, условия которого изложены на приобретаемом экземпляре таких программы или базы данных либо на упаковке этого экземпляра. Начало использования таких программы или базы данных пользователем, как оно определяется этими условиями, означает его согласие на заключение договора.

Минфин указал, что вследствие того, что на момент приобретения в розничной торговле экземпляров программ в товарной упаковке эти программы не используются, то лицензионный договор путем заключения договора присоединения, в этот момент еще не заключен.

Из этого Минфин сделал вывод, что операции по передаче прав при реализации программ в товарной упаковке подлежат налогообложению НДС, если на момент реализации не заключается лицензионный договор в письменной форме.

Таким образом, розничная купля-продажа программ для ЭВМ облагается НДС.

По вопросу реализации комплектов справочно-правовых систем по договорам купли-продажи, а также оказании информационных и сервисных услуг, связанных с использованием этих систем, Минфин РФ указал в Письме 29.12.2007 N 03-07-11/649, что освобождение от налогообложения операций по реализации на основании договоров купли-продажи материальных носителей, в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, а также по оказанию информационных и сервисных услуг указанной нормой Закона не предусмотрено. В связи с этим операции по реализации комплектов справочно-правовых систем по договорам купли-продажи, а также оказание информационных и сервисных услуг, связанных с использованием этих систем, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

Следует обратить внимание, что согласно п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 3 ст. 149 НК РФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения. Освобождение от налогообложения реализации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора предусмотрено п. 2 ст. 149 НК РФ. Это означает, что налогоплательщик не вправе отказаться от установленной льготы.

VII. Выводы

Из сказанного выше сделаем следующие выводы.

По общей практике для минимизации налогообложения правообладателем объекта интеллектуальной собственности является компания, зарегистрированная в низконалоговой юрисдикции, а с российской компанией заключается лицензионный или сублицензионный договор (в зависимости от длины цепочки компаний), соответственно, роялти последовательно будут перечисляться от конечного лицензиата лицензиару.

Несколько судебных решений привели специалистов к выводам о том, что налоговые органы стремятся не допустить отнесения расходов на использование роялти на расходы, указывая, что это экономически не обосновано.

При этом Конституционный суд и Минфин указали, что обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Вопрос налогообложения НДС при передаче в уставный капитал права на использования товарного знака, на мой взгляд, является спорным. В данной статье сделан вывод о необходимости системного подхода к законодательству о налогообложении. Следствием такого подхода должно стать отсутствие необходимости уплачивать НДС при внесении в уставный капитал компании имущественных прав (права пользования объектом интеллектуальной собственности по лицензионному договору). Однако данный вывод не означает, что налоговый орган, а затем и суд (в случае возникновения судебного разбирательства) будут исходить из системного, а не буквального, толкования положений Налогового кодекса РФ и освободят передачу имущественных прав в уставный капитал от НДС. Буквальное толкование положений НК РФ о налогообложении НДС позволяет сделать вывод, что операции по внесению имущественных прав в уставный капитал подлежат обложению НДС. Так как разъяснений и судебных решений по данному вопросу нет, то однозначный ответ на данный вопрос дать нельзя.

Согласно изменениям в НК РФ, вступившим в силу 1 января 2008 года, при выплате роялти по лицензионным договорам за использование изобретения, полезной модели, промышленного образца, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральной микросхемы, секретов производства (ноу-хау) НДС не взимается. В отношении других объектов исключительных прав порядок взимания НДС не изменился.

При этом операции по передаче прав при реализации программ в товарной упаковке подлежат налогообложению НДС, если на момент реализации не заключается лицензионный договор в письменной форме. Розничная купля-продажа программ для ЭВМ облагается НДС.