ПРАВОВЕСТ Аудит

# ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ:
## налоговые споры, особенности НДС и налога на прибыль в IT-компаниях

РАСШИФРОВКА ВЕБИНАРА

В ноябре 2021 года **CFOCAFE|FINTAXTOP** — организатор профессиональных онлайн-событий и компания **«Правовест Аудит»** провели вебинар **«Интеллектуальная собственность: налоговые споры, особенности НДС и налога на прибыль в IT-компаниях».** Рассмотрели льготы по НДС и налогу на прибыль для «айтишников» и ТОП-5 судебных споров, связанных с налогообложением доходов от интеллектуальной собственности. Делимся законспектированной расшифровкой выступления на вебинаре.

**Варламова Виктория**

Советник налоговой службы II ранга, главный эксперт по бухучету и налогообложению «Правовест Аудит»

**Наталья Наталюк**

Советник налоговой службы РФ II ранга, ведущий юрист по налоговым и гражданско-правовым спорам «Правовест Аудит»

# Оглавление

**ОСОБЕННОСТИ НДС И НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В IT-КОМПАНИЯХ.....2**

Льготы по налогу на прибыль ..... 2

Льготные тарифы по страховым взносам ..... 9

Особенности НДС по программам ЭВМ .....12

Если права на ПО НЕ освобождаются от НДС .....13

Вопросы по необлагаемым программам.....17

Нюансы «экспорта» ПО ..... 18

Особенности «импорта» ПО ..... 19

**ТОП-5 НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО СДЕЛКАМ С ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТЬЮ ..... 22**

Кейс 1. Лицензионные платежи за товарный знак ..... 22

Кейс 2. Продажа товарного знака по заниженной стоимости .....23

Кейс 3. Вопрос целесообразности регистрации своего ТЗ или использование чужого ..... 24

Кейс 4. Переквалификация роялти за ноу-хау в дивиденды (внутригрупповые роялти) ..... 25

Кейс 5. Передача прав на программное обеспечение: международные тонкости.....27

# ОСОБЕННОСТИ НДС И НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В IT-КОМПАНИЯХ

**Варламова Виктория**
Советник налоговой службы
II ранга, главный эксперт
по бухучету и налогообложению «Правовест Аудит»

*Я расскажу об особенностях исчисления НДС и налога на прибыль в IT-компаниях. Мы будем обсуждать льготы. Также расскажу, чем условия применения льгот по страховым взносам для IT-компаний отличаются от условий для налога на прибыль.*

## Льготы по налогу на прибыль

Начну с налога на прибыль. Летом этого года для владельцев интеллектуальной собственности были внесены изменения в главу 25 НК РФ. Субъектам Российской. Федерации предоставили возможность в отношении доходов от использования результатов интеллектуальной деятельности, зарегистрированных в Роспатенте (**товарные знаки**, изобретения, полезные модели, промышленные образцы, **программы для ЭВМ**, топологии интегральных микросхем), вводить пониженные ставки по налогу на прибыль **в бюджеты субъектов РФ (от 0% до 17%)** (п.1.8-3 ст.284 НК РФ). Поправки внесены Федеральным законом от 2 июля 2021 г. N 305-ФЗ.

Конечно, если вы - IT-компания и имеете право на применение льготных ставок для IT-компаний, то есть это 3% в федеральный бюджет и 0% в субъект Российской Федерации, то, наверное, это изменение для вас неинтересно. Но при потере права на льготные ставки следует посмотреть закон субъекта Российской Федерации. Вдруг там в отношении по крайней мере доходов от передачи прав на объекты интеллектуальной собственности будут все-таки установлены какие-то послабления.

Изменения в Налоговый Кодекс внесены, но здесь есть «минус» – эти льготные ставки должны установить именно субъекты Российской Федерации. Пока мне не удалось обнаружить, что какой-либо субъект Российской Федерации установил у себя в регионе льготную ставку к доходам от объектов интеллектуальной собственности.

Что касается льготных ставок для IT-компаний, как я уже сказала, такие налогоплательщики платят всего 3% в федеральный бюджет и 0% в бюджет субъекта Российской Федерации при соблюдении **одновременно** следующих условий **(п.1.15 ст.284 НК РФ)**:

1. Организацией получен **документ о государственной аккредитации** организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Аккредитацию проводит Минцифры России (бывш. Минкомсвязь России) в порядке, предусмотренном постановлением Правительства РФ от 06.11.2007 № 758;

2. **Среднесписочная** численность работников организации за отчётный (налоговый) период составляет **не менее 7 человек**;

3. Доля «специализированных доходов» в общей сумме доходов за отчётный (налоговый период) **составляет не менее 90 процентов**.

Основной вопрос – как определить долю «специализированных доходов», то есть какие доходы входят в их состав? Попутно отмечу, что для применения льготных тарифов по страховым взносам практически те же условия, что и для применения льготных ставок, по крайней мере, в отношении «специализированных» доходов. Поэтому то, что я буду сейчас говорить о специализированных доходах, применимо и для страховых взносов.

**Что включается в состав специализированных доходов, дающих право на применение льготной ставки по налогу на прибыль?** Если говорить коротко, то это доходы от монетизации разработанных налогоплательщиком программ и баз данных, а также это доходы от оказания услуг по обслуживанию тех программных продуктов, которые вы модифицировали или адаптировали, но обо всем по порядку.

Начнём **с доходов от передачи прав на программы ЭВМ**.

Доходы от реализации экземпляров программ ЭВМ, разработанных организацией программ для ЭВМ, баз данных, включаются в состав специализированных доходов. Здесь понятно, о чем речь: о продаже экземпляров программ, в том числе в коробках.

Также в состав специализированных доходов включаются доходы от предоставления прав на использование программ ЭВМ и баз данных. Но все эти доходы включаются в состав специализированных только в том случае, если мы передаём права, продаём экземпляры программ для ЭВМ, **разработанные именно нами – организацией, передающей права** (См. Письма Минфина России от 23 ноября 2020 г. N 03-03-06/1/101948, от 17 декабря 2020 г. N 03-15-06/110969).

**Если мы передаём права на использование чужих программных продуктов по сублицензии, то доходы от сублицензии в состав специализированных доходов не включаются (См. пример 6 в Письме Минфина России от 18 декабря 2020 г. N 03-07-07/111669).**

**Здесь возникает вопрос: что такое программы, разработанные налогоплательщиком?** Где это указано?

Минцифры в сентябре выпустил большое письмо, где разъяснило понятия, которые мы можем применять в том числе для налога на прибыль и для страховых взносов. **В письме Минцифры от 07 сентября 2021 N П11-2-05-200-38749** приведены понятия «разработка», «адаптация», «модификация», «установка», «тестирование», «сопровождение», и есть понятие, что такое программы ЭВМ и базы данных.

В этом же письме разъяснено, что процесс разработки программного продукта с учётом ГОСТ Р 51904-2002 может включать несколько стадий. Минцифры разъясняет, что разработка программного продукта включает в себя следующие процессы:

- определение требований к ПО;
- проектирование ПО;
- кодирование ПО;
- интеграция ПО.

Минцифры подробно разъясняет, что относится к тому или иному процессу. Мы сейчас это обсуждать не будем, потому что, на мой взгляд, все-таки это следует обсуждать со специалистами.

В другом письме от **11 октября 2021 г. N П11-2-05-200-44970** Минцифры уже разъяснило более детально, что же все-таки считается разработкой ПО именно нашей организацией.

**Из разъяснений Минцифры можно сделать вывод, что компания будет считаться разработчиком ПО, если хотя бы один работник компании или физическое лицо, с которым у нас был заключён договор гражданско-правового характера (договор подряда, договор возмездного оказания услуг), принял участие в разработке программного продукта.**

Получается, что, если хотя бы один работник нашей компании принимал участие в составлении ТЗ на разработку программного продукта, то мы уже можем считаться разработчиками этого программного продукта, потому что, как говорит Минцифры, требований к минимальной численности таких лиц не предъявляется.

Поэтому формально самое главное, чтобы в разработке ПО участвовало хоть одно физическое лицо. Подтверждать факт разработки программного продукта нашей компанией, даже если у нас 99% разработки выполнено субподрядчиками, могут внутренние документы, например:

- **приказы о начале разработки** или иные документы, свидетельствующие о начале разработки (приказ о создании рабочей группы и т.п.);
- **приказы об окончании разработки** или иные документы, свидетельствующие об окончании разработки (приказ о приёмке, акт (протокол) приёмки, акт приёма-передачи нематериальных активов, приказ о постановке на баланс и т.п.);
- **служебные задания и (или) технические задания** в любой применяемой в организации форме - в отношении работников организации;
- **договоры на разработку программы для ЭВМ**, базы данных (всех или некоторых этапов (части этапов) разработки), дополнительные соглашения к ним, приложения, технические задания, спецификации, акты сдачи-приёмки выполненных работ (оказанных услуг) - **в отношении физических лиц в рамках гражданско-правовых отношений**;
- любые иные документы, непосредственно предусмотренные локальными нормативными актами организации (приказами, положениями и т.д.).

Я рекомендую более детально ознакомиться с разъяснениями Минцифры и под руководством ваших технических специалистов определить и составить соответствующие документы, чтобы уже ни у кого не было сомнений, что вы разработчик программного продукта, тем более если в разработке принимают участие подрядчики – другие юридические лица.

Что ещё нужно учесть? В специализированные доходы **от передачи прав – именно от передачи прав на программные продукты, а не от их разработки** НЕ включаются доходы, **если такие права состоят в получении возможности:**

- **распространять рекламную информацию** в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и (или) получать доступ к такой информации,

- **размещать предложения о приобретении (реализации) товаров** (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»,
- осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) **заключать сделки**.

**Под эту формулировку могла бы подойти практически любая программа ЭВМ, которая позволяет на сайте размещать рекламу или заключать сделки.**

Из разъяснений Минфина (**Письмо Минфина России от 18.12.2020 № 03-07-07/111669**) мы поняли, что в Налоговом кодексе речь идёт не о передаче прав как таковых, а о ситуациях, когда торговые площадки, всевозможные электронные торговые биржи под видом передачи прав на программу ЭВМ просто предоставляют доступ к личному кабинету, через который вы можете размещать рекламу на этом сайте или заключать сделки. Т.е. когда торговые площадки под видом передачи прав получают, по сути, плату за оказание рекламных услуг или своё посредническое вознаграждение.

В частности, Минфин говорит, если вы передаёте права на программы, которые могут осуществлять электронный документооборот, то есть можно с их помощью заключать сделки, передаёте права на так называемые CRM-программы по поддержке лояльности клиентов или, например, передаёте права на программы по проверке контрагентов, то эти все доходы включаются в состав специализированных доходов, если вы являетесь разработчиком этих программных продуктов, то есть к «рекламно-торговым» исключениям не относится передача прав на реальные программные продукты.

Кроме того, в письме **от 3 марта 2021 г. N СД-4-3/2692** «О применении IT-льгот» Федеральная налоговая служба уточнила, что эти «рекламно-торговые» исключения применяются, только когда передаются **права на использование программы ЭВМ**. Если у вас договор **на разработку программы ЭВМ**, то вы можете разрабатывать все что угодно, и эти доходы будут включаться в состав специализированных. В частности, в этом письме налогоплательщики спросили ФНС: «Мы разрабатываем программу для торговой площадки, то есть при помощи нашей программы торговая площадка будет осуществлять свою деятельность, заключать сделки, размещать рекламу. Включаются ли эти доходы в состав специализированных?».

ФНС ответила: «Конечно». Потому что в отношении разработки программных продуктов никаких рекламно-торговых исключений нет. Более того, в этом же письме от 3 марта Феде-

ральная налоговая служба разъяснила, что, даже если вы, например, создали программу, которая позволяет организовать торговую площадку, и передаёте права на эту программу, формально это подходит к исключениям, но, по мнению Федеральной налоговой службы, существо отношений сторон в данном случае предполагает именно передачу программного обеспечения, а не оказание услуг по размещению рекламы и заключению сделок.

Даже в том случае, если вы передаёте права на программы для торговых площадок, и вы являетесь разработчиком этого программного продукта, то доходы от передачи прав включаются в состав специализированных доходов, дающих право на льготные ставки по налогу на прибыль.

Но на всякий случай, при передаче прав на такие ПО я бы рекомендовала сделать запрос в Минфин и получить индивидуальное разъяснение для своей компании о том, что при **передаче прав** на эти программные продукты доходы к исключениям из специализированных доходов не относятся. Все-таки письма ФНС – это письма ФНС. Они не носят нормативного характера. А адресные разъяснения Минфина освободят вас от начисления пени и штрафа, если у налоговых органов будет иное мнение по этому вопросу при проведении проверки.

**Что ещё включается в состав специализированных доходов?**

Как я уже сказала, доходы от разработки программ ЭВМ и баз данных – здесь все понятно, никаких исключений для рекламно-торговых программ нет.

Также в состав «специализированных» включаются доходы от оказания услуг по адаптации и модификации программ ЭВМ, в том числе НЕ собственной разработки. Т.е. вы можете получать доходы от адаптации и модификации чужих программных продуктов, и эти доходы будут включены в состав специализированных, дающих право на льготную ставку по налогу на прибыль. Более того, в состав специализированных доходов включаются доходы от оказания услуг по установке, тестированию и сопровождению программ ЭВМ, которые вы сами разработали, либо которые вы адаптировали или модифицировали, что должно быть документально подтверждено (См. Письма Минфина России от 23 ноября 2020 г. N 03-03-06/1/101948, от 17 декабря 2020 г. N 03-15-06/110969).

Как я это понимаю? Когда вы осуществляете сопровождение собственных программных продуктов, то должен быть документ, что вы осуществляете сопровождение именно своего программного продукта – указание в договоре на сопровождение наименования и других данных сопровождаемого ПО. Когда вы осуществляете, например, адаптацию чужого про-

граммного продукта, а потом его, соответственно, сопровождаете, то, чтобы доходы по сопровождению тоже включались в состав специализированных доходов, нужно доказать, что вы сопровождаете именно то, что когда-то адаптировали.

Поэтому это может быть либо два договора, например, один на адаптацию, другой на сопровождение или один смешанный договор на адаптацию и сопровождение. Но при этом в договорах должна быть идентификация программного продукта, который вы адаптировали, и в этом же договоре или в другом договоре уже на сопровождение программного продукта также должна быть отсылка, какой именно программный продукт вы сопровождаете. Ещё лучше, на мой взгляд, написать прямо в договоре на техническое сопровождение, что вы сопровождаете ранее адаптированный вами программный продукт.

Напомню, что под адаптацией понимается внесение изменений в программный продукт, которое осуществляется исключительно в целях установки программного продукта на конкретный компьютер (пп.9 п.2 ст.1270 ГК РФ, вопрос 4.2 Письма ФНС от 18.12.2020 N СД-4-3/20902@).

Под модификацией понимается изменение самого программного продукта, и на модификацию нужно разрешение собственника ПО в лицензионном договоре, что он даёт право вам на модификацию этого программного продукта. На адаптацию, насколько я понимаю, не нужно, потому что это незначительные изменения именно для установки на конкретное устройство.

Чтобы понять, выполняются ли у нас условия по специализированным доходам, мы включаем в числитель специализированные доходы, предусмотренные в Налоговом кодексе, а в знаменатель включаем все доходы по правилам налогового учёта.

В целях расчёта доли доходов берут данные налогового учёта. При этом в расчёт НЕ включаются доходы в виде курсовых разниц, в т.ч. при продаже/покупке иностранной валюты, а также доходы от уступки прав требования долга, возникшего при признании «специализированных доходов» и субсидии на финансирование расходов (указанные в п.4.1 ст.271 НК РФ).

В случае, если по итогам налогового (отчётного) периода налогоплательщик не выполняет условие по доли «специализированных доходов» или по среднесписочной численности, а также в случае лишения его государственной аккредитации, он лишается права применять пониженные ставки налога на прибыль с начала года, в котором допущено несоответствие установленным условиям либо он лишён государственной аккредитации.

# Льготные тарифы по страховым взносам

Как я уже сказала, по страховым взносам для айтишников тоже применяются льготные страховые тарифы при соблюдении определенных условий.

**С 1 января 2021 года страховые тарифы для IT-компании - 7,6% (пп. 3 п. 1, пп. 1.1 п. 2, п.5 ст. 427 НК):**

**6% - на обязательное пенсионное страхование;**

**1.5% - на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в т.ч. с выплат в пользу иностранных граждан, временно пребывающих в РФ;**

**0,1 % - на обязательное медицинское страхование**

**Но при соблюдении определенных условий.**

На первый взгляд они одинаковые с налогом на прибыль, но это только на первый взгляд.

**Давайте посмотрим, чем отличаются условия для налога на прибыль от условий для применения льготных ставок по страховым взносам.**

**Первое**. Для прибыли нам нужно обязательно иметь аккредитацию в Минсвязи или в Минцифре, а для применения льготных страховых тарифов достаточно свидетельства резидента технико-внедренческой особой экономической зоны или промышленно-производственной особой экономической зоны, то есть возможен и иной документ для применения льготных страховых тарифов (п.5 ст.427 НК РФ).

**Второе**. Можно сказать, что одинаковые критерии для применения льготных тарифов и налога на прибыль предусмотрены **только для вновь созданных организаций. То есть только вновь созданные организации могут сразу применять льготные страховые тарифы** при текущем соблюдении условий для применения этого льготного страхового тарифа.

Если ваша компания не относится к вновь созданным, то льготные страховые тарифы по страховым взносам вы можете применять только в том случае, если **по итогам девяти месяцев прошедшего года** у вас были соблюдены критерии для применения льготных страховых тарифов (Письмо Минфина РФ от 17.12.2020 г. N 03-15-06/110969).

Чтобы применять льготные страховые тарифы в 2022 году, нужно соблюсти критерии для применения льготных страховых тарифов по итогам девяти месяцев 2021 года и далее соблюдать эти критерии в течение года (Письмо Минфина России от 27.09.2021 N 03-15-06/78062).

**Можно сказать, что для НЕ вновь созданных организаций право на применение льготных страховых тарифов и право на применение льготных ставок по налогу на прибыль применяется при соблюдении РАЗНЫХ условий. Для «прибыли» они проще.**

Для применения льготных ставок по налогу на прибыль нам важно соблюдать все три критерия в текущем году. Для применения льготных страховых тарифов нам нужно, чтобы критерии были соблюдены по итогам девяти месяцев прошлого года и в текущем году, то есть, можно сказать, дважды мы тестируем свою компанию на соблюдение условий для льготных страховых тарифов.

**Какие компании считаются вновь созданными?**

Минфин пишет, что, с его точки зрения, вновь созданными компаниями считаются те компании, которые осуществляли деятельность в области информационных технологий менее девяти месяцев года, предшествующего году перехода на уплату страховых взносов по пониженным тарифам. Если, например, компания была создана, в августе 2019 года, то в 2020 году она является вновь созданной организацией (Письмо Минфина России от 09.06.2021 г. N 03-15-06/45395).

У меня остался вопрос к Минфину: менее девяти месяцев – как считать? Если организация зарегистрирована в феврале прошлого года, то она будет считаться вновь созданной компанией в следующем году? Девять месяцев она проработала в календарном году, но вся проблема в том, что для отчётности за 9 месяцев по страховым взносам она работала, по сути, меньше девяти месяцев. Я бы сказала так, что вновь созданными организациями должны считаться те организации, которые были зарегистрированы в прошлом году.

Соответственно, если компания зарегистрирована в прошлом году, то в этом году она может применять льготные страховые тарифы при соблюдении условий для их применения в текущем периоде, то есть прошлый год нас тогда не интересует.

Но проблема с определением «вновь созданной организации», по сути, может возникнуть у компаний, зарегистрированных в январе, феврале и марте прошлого года. Если у вас соблю-

даются условия по итогам девяти месяцев прошлого года, то, в общем-то, никаких налоговых рисков в этом случае не будет.

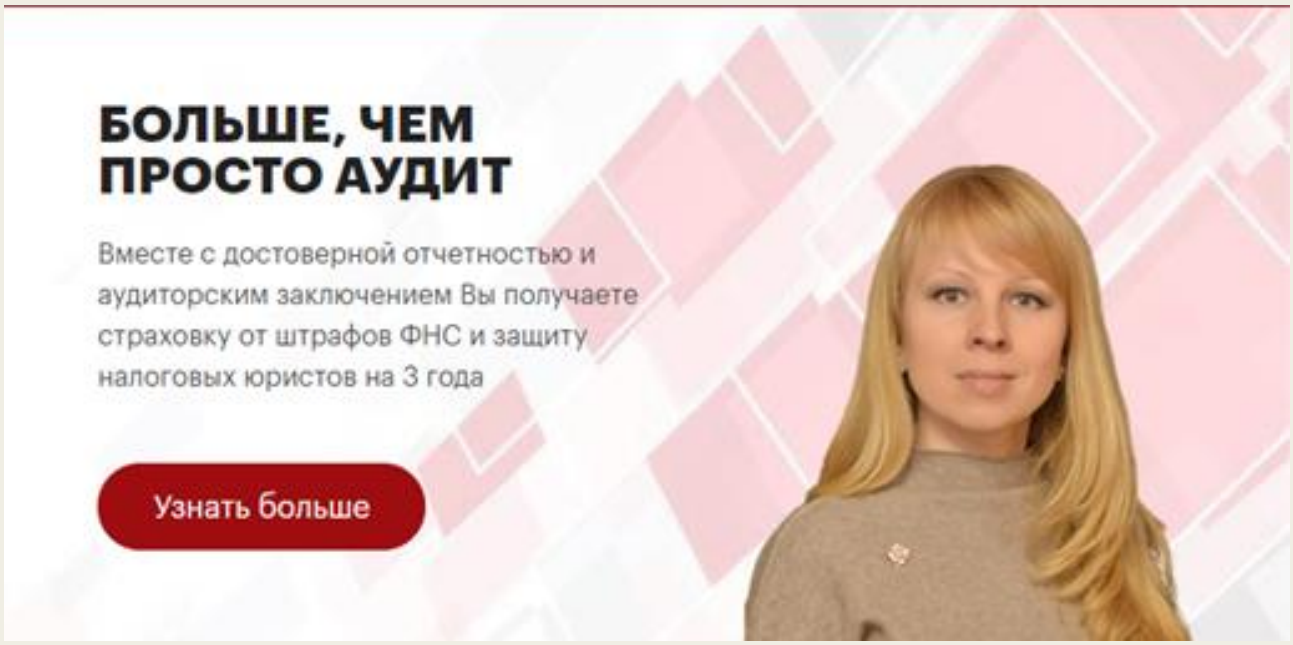
**Третье отличие условий для льгот по прибыли и страховым взносам.**

Для налога на прибыль используется **среднесписочная численность** – не менее семи человек, а для страховых взносов **средняя численность работников**. Это разные величины.

Минфин в своём **Письме от 27 сентября 2021 № 03-15-06/78062** разъяснил, что для исчисления численности и среднесписочной численности нам нужно взять приказ **Росстата от 27.11.2019 № 711** «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения... «Сведения о численности и заработной плате работников», N П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации» (далее - Указания). Реквизиты этого приказа есть в письме Минфина. В чем «изюминка»?

**Внешние привлечённые совместители учитываются в средней численности работников для страховых взносов и НЕ учитываются в среднесписочной численности работников для расчёта налога на прибыль.**

Хочу также напомнить, что участники проекта «Сколково», которые осуществляют деятельность в области информационных технологий, также могут выбирать, какие страховые тарифы им применить – для «сколковцев» или для IT-компаний (Письмо Минфина РФ от 07.12.2020 г. N 03-15-06/106519).



# Особенности НДС по программам ЭВМ

В отношении НДС по объектам интеллектуальной собственности с 1 января 2021 года освобождается от НДС передача прав **на основании именно лицензионного соглашения** только на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау). Можно сказать, эта льгота переехала в подпункт 26.1 п.2 ст. 149 НК РФ, а в подпункте 26 п.2 ст.149 НК РФ остались только программы ЭВМ. И если до 2021 года от НДС освобождались программы, права на которые передавались на основании лицензионного договора или договора об отчуждении программного продукта, то с 2021 года неважно, на основании какого договора передаются права на программный продукт. Права на программный продукт или базу данных освобождаются от НДС, если программа или база данных включена в российский реестр (порядок включения программ и баз данных в Российский реестр утверждён Приказом Минкомсвязи России от 21 февраля 2019 г. N 62). Причём освобождается от НДС не только передача прав на сами программные продукты, но и на их обновление и дополнительные функциональные возможности.

Сначала **об обновлении ПО и дополнительных функциональных возможностях** – это тоже объекты интеллектуальной собственности. На мой взгляд, чтобы эти операции – обновление ПО и дополнительные функциональные возможности – освобождались от налога на добавленную стоимость, в договоре должно быть указано, какую именно программу мы обновляем, её регистрационный номер или наименование, чтобы можно было понять, зарегистрировано это ПО в Реестре или нет. Т.е. от НДС освобождается обновление и дополнительные функциональные возможности программ, зарегистрированных в Реестре.

К «исключениям», облагаемым НДС относится, так же, как и по налогу на прибыль: передача прав на «торгово-рекламные» программы, когда под видом передачи прав на программные продукты, оказываются услуги по распространению рекламы или заключению сделок (посреднические услуги).

Письмо Минфина России от 18.12.2020 № 03-07-07/111669, которое я вам показывала по налогу на прибыль про «торгово-рекламные исключения», также относится и к налогу на добавленную стоимость. Если вы передаёте именно права на программы ЭВМ, даже если эта программа способна работать как торговая площадка, но вы сами не торговая площадка, а разработчик или передаёте права по сублицензии, то если руководствоваться разъяснениями Минфина, передача прав на такую программу освобождается от НДС, если программа зарегистрирована в Российском реестре.

**Права на программы без НДС можно передавать на основании любого договора, то есть от НДС освобождается передача прав на российские программы, зарегистрированные в Реестре, даже если права передаются по сублицензионному договору или на основании смешанного договора (Письмо Минфина России от 12.02.2021 г. N 03-07-08/9626).**

Например, вы можете заключить договор на передачу прав на программу, в том числе по сублицензии (пример 6 в Письме Минфина России от 18.12.2020 г. N 03-07-07/111669), и в этом же договоре оговорить, например, услуги по сопровождению этого программного продукта. Если стоимость передачи прав выделена в договоре отдельно, программа зарегистрирована в Реестре, значит, НДС эта сумма не облагается. То есть услуги облагаются налогом на добавленную стоимость, а стоимость передачи прав на ПО не облагается.

Также отмечу, что для освобождения от НДС главное – предмет договора. Если, например, у вас в договоре написано, что компания оказывает услуги **с использованием программы**, зарегистрированной в Реестре, то предмет договора – оказание услуг, а не передача прав на программный продукт. От НДС освобождается только передача прав на программный продукт. Оказание услуг с использованием программного продукта не льготируется. Поэтому при такой формулировке договора – оказание услуг будет облагаться НДС по ставке 20%.

На мой взгляд, также должны облагаться НДС по ставке 20% программы, которые продаются в торговой упаковке, даже если ПО зарегистрировано в Реестре. Дело в том, что, когда программа продаётся в торговой упаковке, при заключении договора купли-продажи покупатель получает право собственности именно на материальный носитель, на «флешку» или диск, а права на использование программного продукта передаются покупателю тогда, когда уже программа загружается на компьютер (п.2 ст.434 и п.5 ст.1286 ГК РФ).

Договоры **о передаче прав могут быть заключены только с их правообладателями**, а лица, которые приобрели экземпляры программы ЭВМ для перепродажи, ими не являются (абз. 3 и 4 п. 103 постановления Пленума ВС РФ от 23.04.2019 N 10, п. 5 ст. 1286 ГК РФ). Договор о передаче прав на использование программы ЭВМ или базы данных покупатель заключит только при начале использования ПО, путём заключения договора присоединения, условия которого содержатся на приобретаемом экземпляре таких программ или баз данных либо на их упаковке.

Магазин не является правообладателем программ на ПО. Поэтому в момент продажи материального носителя права на ПО не передаются, освобождения от НДС нет.

## Если права на ПО НЕ освобождаются от НДС

Следующий вопрос, который возникает, если права на ПО и базы данных не освобождаются от НДС: **как исчислять налог на добавленную стоимость с 1 января 2021 года, в том числе если договоры были заключены в 2020 году?**

Формально статья 149 НК РФ говорит, что при отмене освобождений или, наоборот, при введении освобождений от НДС применяется тот порядок, который действовал на дату отгрузки товаров, работ, услуг (п.8 ст.149 НК РФ). Про передачу имущественных прав здесь ничего не говорится, но применительно к статье 149 НК РФ передача прав на ПО может быть приравнена к услугам. Поэтому что у нас получается? Передали права в 2020 году по лицензионному договору – НДС быть не должно. Передали право в 2021 году – программа если не зарегистрирована в Реестре – НДС 20%.

Как вы знаете, все оказалось не так просто. Минфин разъяснял, что новые правила применяются даже к тем договорам, которые были заключены в 2020 году и имеют **длящийся характер** с переходом на 2021-й и последующие годы (Письмо Минфина России от 20.11.2020 г. N 03-07-08/101332). ФНС также разъяснила, что по договорам, **имеющим длящийся характер**, за периоды использования программ ЭВМ в 2020 году применяется освобождение, а за периоды **использования**, начиная с 2021 года, соответственно, если программа не включена в Реестр, нужно предъявлять НДС по ставке 20%, независимо от того, когда был заключён договор (п.9 Письма ФНС от 18.12.2020 N СД-4-3/20902@).

Но возникал вопрос: **что такое договоры, имеющие длящийся характер?** Если я передала права на ПО, т.е. выполнила все обязательства по договору: «Вот вам «флешка» или вот вам код доступа», и договором предусмотрен разовый платёж, поэтому лицензиат оплатил права в полном объёме и тоже выполнил все свои обязательства по договору в 2020 году? Права переданы на 5 лет. Я должна считать, что у меня договор имеет длящийся характер?

В письме **от 18 июня 2021 г. N 03-03-06/1/48218** Минфин видимо пояснил, что понималось под «длящимися договорами». Он указал, что моментом определения налоговой базы по НДС при передаче прав на ПО **на определенный срок** является наиболее ранняя из дат:

- день оплаты (частичной оплаты) в счёт предстоящего оказания услуг

либо

- **последний день квартала, в котором действует право** на использование программ-

ного обеспечения, независимо от последующих сроков поступления платежей по периодам, установленным договором по передаче указанных прав.

Что получается? Если следовать разъяснениям Минфина, то мы должны исчислять НДС по «незарегистрированным» программным продуктам на последний день каждого квартала. Если договором установлена стоимость прав за весь период по договору, например, за три года, то мы должны определить цену за количество дней в прошедшем квартале и предъявить налог на добавленную стоимость нашим лицензиатам.

Получается, что, если я передала права на программный продукт в 2020 году по лицензионному договору и в договоре написано, что я передаю права на три года, значит эту налоговую базу по НДС я должна «размазать» на три года. Тогда только часть лицензионной платы, которая приходится на дни 2020 года, у меня будет освобождаться от НДС, а по другой части платы за предоставление права я должна выставить своему лицензиату счет-фактуру с НДС 20% по итогам первого квартала 2021 года, второго квартала, третьего и так далее, пока не закончится срок использования (См. Письмо Минфина от 18.06.2021 г. N 03-03-06/1/48218).

Я ожидала несколько иных разъяснений от Минфина. На мой взгляд, такой порядок должен применяться только в тех случаях, когда действительно я беру плату за использование программного продукта или за периодическое обновление программного продукта, как это делают правообладатели справочно-правовых систем, которые периодически обновляются. Порядок налогообложения должен быть согласован с условиями договора.

Возьмём даже гражданско-правовые последствия необходимости исчисления НДС по периодам с 1 января 2021 года.

Например, мы договорились в 2020 году, что мне передают программу на три года, стоимость ПО 100 рублей без НДС. Я 100 рублей заплатила, мне программу на «флешке» передали. Мы все свои обязательства по договору выполнили.

Что нам говорит статья 424 Гражданского кодекса? Договор оплачивается по той цене, которая предусмотрена договором. В договоре 100 рублей. Кроме того, если стороны выполнили обязательства по договору, цена договора пересматриваться не может. Как теперь лицензиар должен начислить НДС: сверх цены, которая в договоре по ставке 20%, или из цены, указанной в договоре, т.е. в моем примере, из этих 100 рублей по ставке 20/120? Как быть в такой ситуации? Пока чёткого ответа на этот вопрос, к сожалению, нет. Я могу себе только представить, как на это будет реагировать налоговая инспекция.

В п.17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 указано, что по смыслу положений

пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчётных и первичных учётных документах, счетах-фактурах отдельной строкой.

В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется продавцом **из указанной в договоре цены, для чего определяется расчётным методом** (п. 4 ст. 164 НК РФ).

То есть если указано в договоре «100 рублей», и ничего про НДС не говорится, значит, я больше, чем 100 рублей, по договору не плачу. В этих 100 рублях налог на добавленную стоимость должен быть.

Но, когда я заключала договор в 2020 году на передачу прав, у меня цена была 100 рублей, и чётко наверняка было написано «без НДС». Поэтому, когда в договоре написано «без НДС», исходя из условий заключения договора, понятно, что там НДС нет, говорит Пленум ВАС. А значит, НДС продавец должен предъявить по ставке 20% сверх цены, предусмотренной договором.

Здесь прежде всего риски у лицензиара, будем говорить, у продавца прав на ПО, потому что, если в договоре будет написано «100 рублей без НДС», налоговая инспекция однозначно захочет 20% сверх того, что написано в договоре, ориентируясь на постановление Пленума ВАС № 33 по налогу на добавленную стоимость. А удастся ли взыскать эти 20% НДС со своего клиента - лицензиата – это большой вопрос. Судебная практика в аналогичных ситуациях складывается неоднозначно (пятьдесят на пятьдесят): одни суды говорят, что цена может быть увеличена на НДС, раз она не включала НДС. Но есть и судебные решения, которые говорят, что цена не подлежит пересмотру. Поэтому договорились на 100 рублей – вам 100 рублей и заплатят. Не хотите – можете расторгать договор, говоря о том, что у вас «невыносимые» убытки в связи с тем, что внесены изменения в законодательство и с НДС договор заключать вы бы не стали. Поэтому с точки зрения гражданско-правовых последствий, здесь большой вопрос.

**Какой можно предложить выход из ситуации, если продавец программного продукта согласен с позицией Минфина и будет предъявлять налог на добавленную стоимость на ту часть, которая приходится на 2021-й и последующие годы?**

Выход – заключить полюбовно допсоглашение к лицензионному договору и оговорить цену передачи прав на ПО с 2021 года с НДС.

Если было 100 рублей, можно оговорить, что эти 100 рублей включают налог на добавленную стоимость, если покупатель не готов доплачивать налог на добавленную стоимость.

Ещё раз повторюсь: если в договоре написано, что цена прав без НДС и не будет никакого допсоглашения к договору, налоговая инспекция с вероятностью до 99% начислит в бюджет НДС сверх цены по ставке 20%.

Я уже сказала, что не могу согласиться с мнением финансового ведомства, потому что налоговая база должна определяться, исходя из условий договора. На мой взгляд долгосрочным договор может считаться, когда лицензиар все-таки должен выполнять ещё какие-то обязательства или может отключить доступ к ПО в случае неоплаты прав. То есть, когда по условиям договора он мне платит именно за период **использования программного продукта (за месяц, за квартал)**. В иных случаях датой «отгрузки» прав на ПО следует считать дату, указанную в документах на передачу, в т.ч. в акте передачи прав. Так, статья 167 НК РФ, определяющая момент возникновения налоговой базы, разделяет имущественные права и услуги. И в соответствии с данной нормой налоговая база определяется именно на дату передачи **имущественных прав**, а значит квалифицировать права на ПО в качестве оказания услуг для целей определения момента возникновения налоговой базы по НДС неправомерно.

Отмечу, письмо Минфина относится к ситуациям, когда права передают на определенный срок. Если же права на программы передаются бессрочно, то нет другого варианта, кроме как считать датой «отгрузки» прав единовременную дату их передачи, установленную договором.

Но обратите внимание, если вы не указали в договоре, на какой срок передаёте права, значит, считается, что передали права **на пять лет**, тогда в соответствии с разъяснениями Минфина РФ налоговую базу следует распределить на 5 лет (поквартально). А если передали права бессрочно – всю жизнь может пользоваться лицензиат этим программным продуктом, то налоговая база «по отгрузке» возникает один раз, если ПО не зарегистрировано в реестре, то на день передачи прав.

## Вопросы по необлагаемым программам

Вопросы по НДС возникают и при передаче прав на ПО, необлагаемые НДС.

Например, **как облагать передачу прав, если программа включена в Реестр НЕ с 1 января 2021 года?**

Из разъяснений ФНС (Письмо Минфина России от 08.06.2021 г. N 03-07-08/44783, от 16.11.2020 г. N 03-07-08/99545, Письмо ФНС от 18.12.2020 г. N СД-4-3/20902@ «О налоговом манёвре в IT-отрасли» (п.7)) следует вывод: можем освобождать передачу прав на программы ЭВМ только с момента включения ПО в Реестр.

Если, например, программа ЭВМ была включена в реестр 15 июня, то за период использования с 1 января до 15 июня НДС должен быть предъявлен по ставке 20%, а с 15 июня, соответственно, счета-фактуры не составляем, операция не облагается налогом на добавленную стоимость.

**Ещё популярный вопрос**. Освобождается ли от НДС передача модулей ПО? Минфин говорит о том, что программа может состоять из модулей, но если вы передаёте модули отдельно, то, соответственно, они тоже должны быть зарегистрированы в Реестре. Только при этих условиях действует освобождение от НДС (Письмо Минфина России от 15.09.2021 г. N 03-07-08/74776).

## Нюансы «экспорта» ПО

Напомню об изменениях по НДС с 1 января 2021 года по вычетам НДС при «экспорте» прав на ПО.

Когда мы передаём права на программные продукты иностранным лицам, то местом реализации этих услуг территория России не является (ст. 148 НК РФ). НДС мы не предъявляем покупателю, даже если программа не зарегистрирована в Реестре. Объекта обложения НДС нет (п.1 ст.146 НК РФ).

Ещё с 1 июля 2019 года «экспортёры» услуг получили право принимать к вычету НДС, относящийся к этим услугам и работам, в том же порядке, в котором они это делают на внутреннем рынке.

Если такая операция на территории России облагается НДС и входной НДС можно принять к вычету, то и при оказании таких услуг на внешнем рынке налогоплательщик тоже может принять к вычету НДС. Если операция не облагалась НДС на внутреннем рынке, значит, и на внешнем рынке налогоплательщик НДС к вычету не принимает.

Когда до 2021 года передача прав на программы ЭВМ на основании лицензионного договора не облагалась НДС, то мы не принимали к вычету НДС ни на внутреннем рынке, ни на внешнем рынке.

**С 1 января 2021 года**, если мы передаём права на «нероссийские программы» «россиянам», то мы начисляем НДС и весь входной НДС, относящийся к этим операциям, принимаем к вычету.

Передаём права на «нероссийские программы» «иностранцам» – НДС им не предъявляем, место реализации не территории России, но весь НДС, так же, как и на внутреннем рынке, можем принять к вычету.

Если мы передаём права на российские программы, зарегистрированные в Реестре, на внутреннем рынке, НДС у нас нет, и, соответственно, вычета НДС под эти программы тоже нет. Но если мы передаём с 1 января 2021 года права на программы, зарегистрированные в российском Реестре «иностранцам», то с 1 января 2021 года для вычетов установлены особые правила. Мы можем принять к вычету входной НДС по **рекламным и маркетинговым услугам**, приобретённым именно для передачи прав на эти российские программные продукты иностранным пользователям (Закон 374-ФЗ от 23.11.2020 - пп.2.1 п.2 ст.170 и новый пп.4 п.2 ст.171 НК РФ). Вот такая льгота для «экспортёров» программ.

## Особенности «импорта» ПО

Если вы приобретаете ПО у иностранных компаний или предпринимателей, прежде всего нужно понять, являетесь ли вы здесь налоговыми агентами.

Если территория РФ местом реализации услуг не является, то обязанностей налогового агента не возникает. Но в случае, когда местом реализации является территория России (см. ст.148 НК РФ или Приложение 18 к договору о ЕАЭС) – **одно из условий для налоговых агентов соблюдено**.

Правда здесь нужно ещё посмотреть, относятся ли услуги, которые вы приобретаете к электронным услугам и у кого вы их приобретаете.

Если вы приобретаете **электронные услуги, указанные в п.1 ст.174.2 НК РФ**, у иностранной **компании**, например, приобретаете ПО через Интернет, не на материальном носителе, значит, в этом случае **вы – НЕ налоговые агенты**. Иностранная компания должна сама платить НДС в наш российский бюджет. Независимо от того, будет она это делать или не будет, вы – не налоговые агенты (п.2 ст.161, п.3 ст.174.2 НК РФ, Письмо Минфина РФ от 24.10.2018 г. N 03-07-08/76139).

Но многим российским покупателям очень хочется добровольно заплатить НДС в бюджет за иностранную компанию в качестве налогового агента. Всех предупреждаю: делать этого не нужно. В 2019 году ФНС разрешила принимать к вычету НДС, добровольно уплаченный российскими компаниями по электронным услугам иностранных организаций (Письмо ФНС РФ от 24.04.2019 г. № СД-4-3/7937@), а сейчас, я бы сказала, что позиция Минфина изменилась. На вопрос, можно ли мы заплатим НДС за иностранную компанию по электронным услугам? Минфин отвечает, что нормами Налогового кодекса это не предусмотрено (Письмо Минфина России от 10.04.2020 г. N 03-07-14/28744).

Если вы заплатите НДС за иностранную компанию, есть большие риски, что налоговая просто снимет вычет НДС по этим электронным услугам, мотивируя свою позицию тем, что раз вы не должны были исполнять обязанности налогового агента, то эти суммы есть не что иное, как переплата НДС, а переплата к вычету не принимается (Определение Конституционного Суда РФ от 24.11.2016 №2518-О и определение Верховного Суда РФ от 19.04.2016 №305-КГ16-2688).

**Обратите внимание! Если вы приобретаете ПО у иностранного индивидуального предпринимателя или вы приобретаете ПО у иностранной компании на материальном носителе, например, вам передали ПО на «флешке», то в этом случае вы можете быть налоговыми агентами, т.к. такие услуги к электронным услугам не относятся, а местом их реализации является территория РФ.**

**Второе условие**, которое должно выполняться для возникновения обязанностей налогового агента по НДС (кроме электронных услуг, приобретаемых у иностранной компании) **с 1 октября 2021 года** несколько изменилось. Если до 1 октября мы становились налоговыми агентами, в случаях, когда иностранные компании или ИП НЕ были зарегистрированы в налоговых органах на территории России, то с 1 октября мы становимся налоговыми агентами не только, если «иностранцы» не зарегистрированы в нашей налоговой инспекции, но и в том случае, если они зарегистрированы в налоговой инспекции, **но только потому, что** они **состоят на учёте только в связи** с:

- нахождением **на территории Российской Федерации** принадлежащих им **недвижимого имущества и (или) транспортных средств**

либо

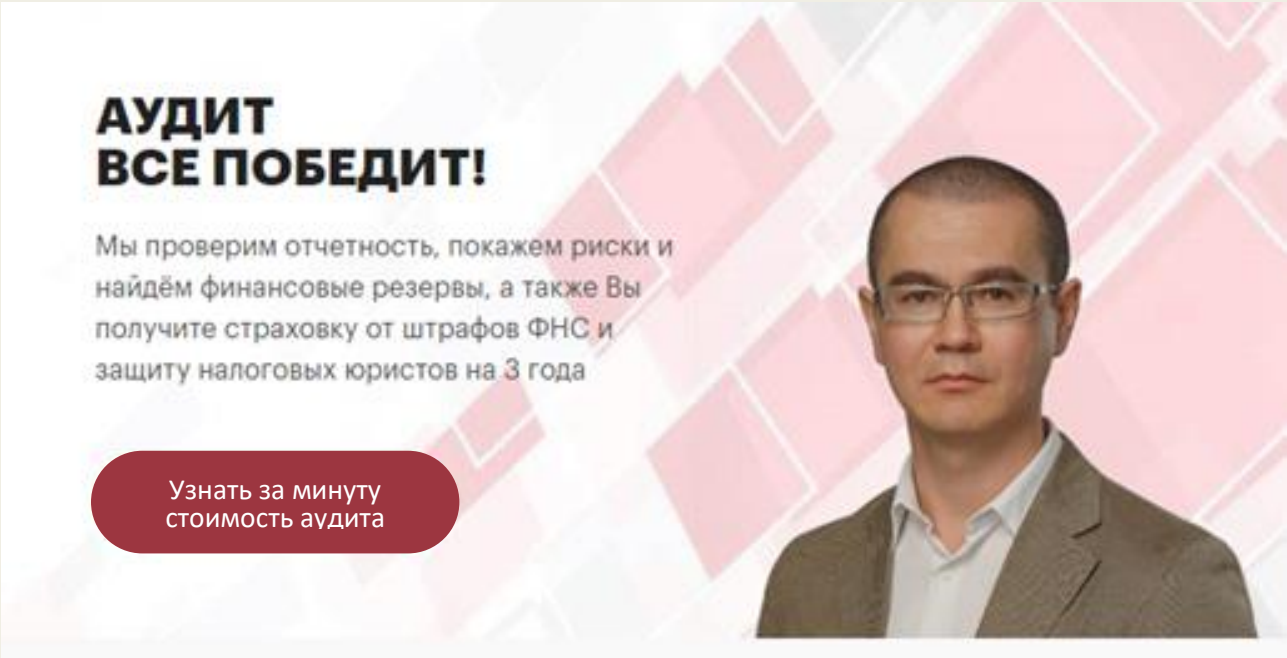
- открытием **счета в банке**.

А также, если мы заключили договор напрямую с иностранной компанией, у которой есть обособленное подразделение на территории России, но в договоре это обособленное подразделение не принимает никакого участия.

**В отношении электронных услуг с 1 октября ничего не изменилось, то есть мы по-прежнему не должны исполнять обязанности налогового агента по НДС, если приобретаем электронные услуги у иностранных компаний.**

Как видим, в налогообложении IT-компаний много всяких нюансов. Кстати, хочу сказать, что среди клиентов компании «Правовест Аудит» есть немало IT-компаний. Поэтому наши аудиторы имеют большой опыт в этой отрасли, они знают, что и как нужно проверять у «айтишников», в том числе на какие моменты нужно обратить особое внимание.

Также хочу напомнить всем компаниям, тем более если вы подлежите обязательному аудиту, **начинайте первый этап аудита уже сегодня.** Практика показывает, что с введением новых ФСБУ много ошибок в бухгалтерском учёте и, если вы начнёте первый этап аудита уже сейчас, у вас будет время исправить все ошибки, чтобы получить немодифицированное аудиторское заключение, то есть аудиторское заключение без оговорок. Также будет нелишним проверить налоговый учёт перед представлением годовой отчётности.



# ТОП-5 НАЛОГОВЫХ СПОРОВ ПО СДЕЛКАМ С ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТЬЮ

**Наталья Наталюк**

Советник налоговой службы РФ II ранга,
ведущий юрист по налоговым и гражданско-правовым спорам «Правовест Аудит»

*С объектами интеллектуальной собственности сейчас сталкивается практически любая компания в ходе своей деятельности, поэтому важно учитывать возможные налоговые риски, чтобы не столкнуться с доначислениями по таким сделкам. Отметим распространённые претензии и споры с налоговым органом.*

## Кейс 1. Лицензионные платежи за товарный знак

В ходе выездной проверки компании «Отис Лифт» (дочернее предприятие одноименной американской компании «Otis Elevator Company», крупнейшего производителя лифтов) было установлено, что по лицензионному соглашению о товарных знаках и коммерческих обозначениях с американской компанией налогоплательщик должен был выплачивать правообладателю 3,5% от чистой суммы счетов, которые выставляет своим клиентам.

Иностранный лицензиар предоставил обществу неисключительную лицензию на производство, модернизацию, продвижение и продажу товаров и **оказание услуг в РФ под зарегистрированными товарными знаками лицензиара.**

- Общество осуществляло ремонт лифтов и эскалаторов, не только произведённых лицензиаром, но и других производителей. Инспекция обратила на это внимание и посчитала, что произведённые обществом лицензионные платежи в адрес «американского лицензиара» за обслуживание лифтового оборудования сторонних производителей, а не «Otis Elevator Company» неправомерно включены в состав расходов по налогу на прибыль организаций, как не обусловленные лицензионным соглашением.

Итог проверки - доначисление налога на прибыль, пени и штраф в общей сумме 22.2 млн руб. Общество не согласилось с таким «поворотом дел» обжаловало решение инспекции в судебном порядке.

Суды двух инстанций поддержали компанию, указав следующее:

- при проведении работ, в том числе и с оборудованием сторонних производителей, **сотрудники используют экипировку с товарным знаком «Отис»**. Это подтверждают фотографии и бренд-бук компании. Следовательно, общество обоснованно выплатило роялти за использование товарного знака, в том числе и при таких работах.
- представлены доказательства, что получение на основании соглашения нематериальных активов лицензиара позволило обществу ему получать все преимущества, сопряжённые с использованием спорного товарного знака. Благодарственные письма заказчиков техобслуживания лифтов сторонних производителей: **при выборе налогоплательщика в качестве провайдера услуг они руководствовались высоким качеством услуг, оказываемых «Отис».**

То есть суды согласились, что выплата роялти с учётом сумм всех счетов, выставленных клиентам обоснована, т.к. клиенты при выборе контрагента для ремонта оборудования, в т.ч. произведённого не компанией «Otis Elevator Company», ориентировались на бренд и качество известной американской компании. Товарный знак непосредственно влиял на выбор клиента.

Инспекции такие выводы судов не пришлись «по вкусу», и она обжаловала судебные акты в кассации, которая усомнилась в правильности выводов нижестоящих судов и направила дело на новое, более детальное рассмотрение, с учётом всех терминов и положений лицензионного соглашения *(Постановление АС Москов-ского округа от 13.08.2021 года по делу № А40-180523/20):*

Посмотрим, чем закончится данное дело, точка в нём пока не поставлена.

## Кейс 2. Продажа товарного знака по заниженной стоимости

Общество заключило с ИП договор об отчуждении прав на товарный знак. Все было прекрасно, до прихода инспекции, поскольку результатом выездной проверки стали доначисления 7,6 млн руб. (налог на прибыль).

Отметим основные «обвинительные» выводы инспекции и судов *(Постановление АС МО по делу ЗАО «Фармцентр ВИЛАР» (А40-34089/2017)*:

- взаимозависимость ЗАО и ИП (акционер 50%)
- отсутствует экономический смысл отчуждения товарного знака (далее - ТЗ) в адрес ИП по заниженной цене и дальнейшее заключение лицензионного договора с обществом на использование ТЗ за роялти, поскольку налогоплательщик изначально был правообладателем ТЗ;
- после заключения лицензионного договора все расходы, связанные с поддержанием ТЗ в правовой охране, на рекламу и коммерческое продвижение продукций, реализованные под ТЗ, несёт ЗАО;
- оценка рыночной стоимости нематериальных активов (ТЗ) - отклонение/занижение стоимости реализованного права на ТЗ на 193 746 000 руб., что составило 193 746 %.

**Компания в этом деле проиграла, не в её пользу сыграли следующие факты:**

- **цена отчуждения прав на ТЗ < рыночной стоимости;**
- **взаимозависимость;**
- **несение расходов, связанных с ТЗ ЗАО;**
- **отсутствие экономического смысла отчуждения прав на ТЗ.**

Если в данном деле применить положения известной ст. 54.1 НК РФ, то налицо - **исключительно налоговая цель** сделки**, умысел в неуплате налогов.**

## Кейс 3. Вопрос целесообразности регистрации своего ТЗ или использование чужого

Между двумя компаниями заключён договор о сотрудничестве в области производства и сбыта фармпродукции. При этом, компания - проверяемый налогоплательщик производит продукцию под товарными знаками, принадлежащими контрагенту (заключены лицензион-

ные соглашения). Контрагент (лицензиар) несёт расходы, связанные с реализацией произведённой продукции и получением разрешительной документации.

В ходе проверки инспекция пришла к выводу о направленности действий компании-налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды в виде занижения налоговой базы по налогу на прибыль путём включения в состав расходов роялти в пользу контрагента. Поскольку налогоплательщик мог самостоятельно за свой счёт провести работы, необходимые для получения регистрационного удостоверения на спорные препараты, осуществлять их производство и реализацию без дополнительных расходов по уплате роялти. Итогом выездной проверки стали доначисления в общей сумме 48,7 млн руб. (налог на прибыль, пени, штраф).

**Суды поддержали налогоплательщика** и указали следующее *(Постановление АС Уральского округа от 13.11.2020 года по делу № А34-9929/2019)*:

- экономическая целесообразность заключения договоров с контрагентом - перенос затрат, связанных с процессом регистрации лекарственных препаратов и их продвижением, на иное лицо;
- регистрация собственного ТЗ на предполагаемые к выпуску лекарственные препараты не гарантирует получение прибыли в будущем;
- вопрос о целесообразности регистрации собственного ТЗ или заключение договора об использовании товарного знака правообладателя, является вопросом об экономической целесообразности решения, принятого субъектом предпринимательской деятельности;
- факт несения расходов контрагентом, бремя несения которых налогоплательщик и предполагал исключить путём заключения спорных договоров, подтверждается представленными в материалы дела доказательствами и налоговым органом не опровергнут.

## Кейс 4. Переквалификация роялти за ноу-хау в дивиденды (внутригрупповые роялти)

Общество выплатило роялти в пользу компании-резидента Великобритании в размере 72 млн руб. Инспекция переквалифицировала роялти по лицензионному соглашению на право

использования технологий для производства и продажи продукции (ноу-хау), которые компания выплачивает акционеру (роялти в размере 6% от выручки «дочки») в дивиденды. В итоге компании отказали в вычете соответствующих расходов для целей налога на прибыль, а также доначислили 17,6 млн руб.

**Вердикт судов** *(Постановление Третьего ААС от 10.08.2021 года по делу № А33-5437/2020)*:

- фактическое неисполнение лицензионного договора;
- отсутствие разумной деловой цели;
- нехарактерность сделки для обычного гражданского оборота и ее направленность на налоговую экономию.

Отметим **главные «промахи» налогоплательщика:**

1. Российская компания использовала ноу-хау ранее на безвозмездной основе:
   - часть технической информации (ноу-хау) была передана задолго до заключения лицензионного соглашения (в 2008 г.) и ранее использовалась на безвозмездной основе. После 2014 г. технологии и процесс производства не менялись;
   - отсутствует основной признак ноу-хау – неизвестность лицензиату до заключения лицензионного договора (ст. 1465 ГК РФ);
   - при заключении лицензионного договора компания фактически не приобрела какого-либо ранее отсутствовавшего у него права, а лишь приняла на себя обязательство по выплате роялти, что не отвечает принципам деловой цели, могло быть осуществлено только при взаимозависимости сторон и свидетельствует о направленности сторон на получение налоговой экономии.
2. Передача права пользования российской компании ноу-хау связана с акционерной деятельностью иностранной компании:
   - компания не обладает экономической самостоятельностью и подконтрольна иностранной (согласование клиентов, использование единого для группы товарного знака, интернет-сайта, корпоративной почты, программных продуктов; согласования изменений в технологии производства; доступ к годовой отчётности)
   - внутрикорпоративные административные отношения, расходы на которые не отвечают требованиям ст. 252 НК РФ.

3. Специфика расчёта роялти:

   - условие о корректировке размера роялти при недостижении рыночного уровня рентабельности продаж и активов (по сути, заведомый отказ от части дохода по лицензионному договору) указывает на влияние взаимозависимости сторон на сделку: такое условие не могло бы иметь место в договоре между не взаимозависимыми лицами.

   - доводы об отсутствии налоговой экономии группы ввиду уплаты налога в Великобритании по ставке 21% - надо сравнивать с суммарной ставкой в РФ в размере 35% (15% налог у источника на дивиденды плюс 20% налога на прибыль при отнесении роялти на расходы).

4. Налог у источника на дивиденды в РФ по ставке 15%, а не 10%. Применение к переквалифицированным в дивиденды роялти пониженной ставки 10% налога на дивиденды по налоговому соглашению между РФ и Великобританией недопустимо, в силу наличия в действиях компании признаков злоупотребления правом.

## Кейс 5. Передача прав на программное обеспечение: международные тонкости

При выплате дохода японской компании за переданное право использования программно-аппаратных средств применена ставка 0% - сумма налога на прибыль с доходов этой иностранной организации не исчислена, не удержана и не перечислена в бюджет. Налогоплательщик утверждал, что в силу Конвенции, заключённой между СССР и Японией «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы», доходы от авторских прав и лицензий, получаемые в качестве возмещения за использование или предоставление права использования любого авторского права на произведения освобождаются от налогов в Договаривающемся Государстве, в котором они возникают.

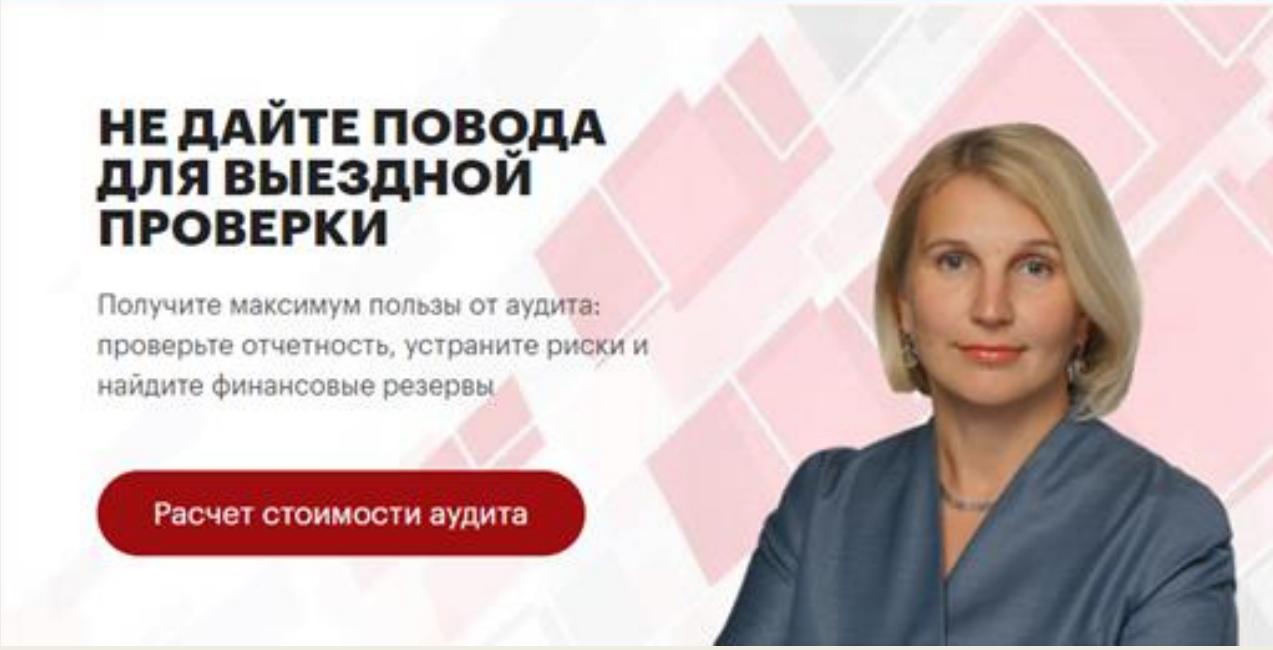
Программы для ЭВМ являются объектом авторских прав и охраняются как литературные произведения, доходы иностранной компании, полученные от предоставления налогоплательщику права использования программного обеспечения (далее - ПО) и баз данных, следует рассматривать как доходы от авторских прав и лицензий, которые не подлежат налогообложению на территории РФ.

Однако налоговый орган придерживался иной точки зрения - иностранная компания, предоставляя в рамках Контракта лицензионное ПО, предоставляет право использования промышленного оборудования, облагается налогом в Договаривающемся Государстве, в котором они возникают (но по ставке не более 10%).

**Суды рассмотрели спор в рассматриваемой части в пользу налогового органа** *(Постановление АС Московского округа от 07.07.2021 года по делу № А40-307656/19 (отказное определение ВС от 29.10.2021года),* указав, что ПО и программные аппаратные средства неотделимы от передаваемого промышленного оборудования. Здесь отсутствовала возможность использовать ПО на ином оборудовании и использовать оборудование без поставляемого в комплекте с ним ПО.

Следовательно, квалификация того или иного актива в качестве ПО (программы для ЭВМ) сама по себе не всегда является достаточной для исчисления налога с доходов от его использования в ситуации, когда нормы международного соглашения предусматривают различные налоговые ставки для доходов от разных видов и способов использования результатов интеллектуальной деятельности.

**Определяющим в данном деле стали следующие выводы**:

- функциональное назначение ПО и его неразрывная связь с поставляемым промышленным оборудованием;
- поставщик, в рамках контракта предоставляя ключи/файлы активации вместе с лицензионным программным обеспечением, предоставляет право использования промышленного оборудования;
- контракт должен быть квалифицирован как лицензионный договор на право пользования промышленным оборудованием *(ст.431 ГК РФ)*;
- даже если по национальному законодательству программа для ЭВМ может рассматриваться как литературное произведение, то это ещё не означает, что такой подход всегда должен использоваться при применении международных налоговых соглашений;
- «понятия произведения литературы и компьютерной программы могут быть разделены для целей международного налогообложения, и к компьютерным программам может применяться иной режим налогообложения (в отличие от произведений литературы)».

Как видим, претензий не мало и если есть сомнения в налоговой безопасности какой-то сделки, лучше проконсультироваться со специалистами, а для нивелирования налоговых рисков в целом - желательно своевременно проводить соответствующий аудит и лучше если он будет **с гарантиями и страховкой.**