

Проблема использования лицензионных соглашений в качестве способа минимизации налога на прибыль

Милашова Екатерина Андреевна

Студент (бакалавр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Москва, Россия
E-mail: milashova.yekaterina@yandex.ru

В условиях экономической нестабильности вопрос о способах экономии расходов становится как никогда актуальным для субъектов хозяйствования. На сегодняшний день снижение налогового бремени за счёт лицензионных платежей стало достаточно распространенной схемой. Договоры о приобретении прав на использование результатов интеллектуальной деятельности привлекательны в качестве способа налогового планирования, что объясняется: (1) нематериальным характером таких объектов, обуславливающим гораздо меньшее число вопросов о реальности хозяйственных операций по их передаче; (2) субъективностью (как правило) оценки нематериальных активов, отражающих в бухгалтерском учете права компании на объекты интеллектуальной собственности.

Злоупотребление таким способом налоговой оптимизации привело к тому, что лицензионные договоры оказались под пристальным вниманием налоговых органов. В период экономической нестабильности борьба с налоговой минимизацией только обостряется. Один из механизмов такой борьбы - концепция необоснованной налоговой выгоды, которую Пленум ВАС РФ сформулировал в своем постановлении №53 [2]. Она имеет 2 критерия: первый - несоответствие действительного экономического смысла операций их юридической форме, второй - отсутствие у сделки реальной деловой цели. Указанная концепция помогла налоговым органам доказать законность их претензий в нескольких громких спорах, связанных с расходами на роялти.

1. Использование нетипичных для общей практики в соответствующем сегменте бизнеса юридических конструкций [3].

Суть первого спора в следующем: российская компания выступила в качестве лицензиата по лицензионному договору с бельгийской (обе входили в один международный холдинг) на использование ноу-хау в процессе производства продукции. В ходе проверки налоговые органы снизили размер расходов на роялти, учтенных при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, однако данное решение было оспорено российской компанией в судебном порядке. Суд отметил, что никто из других крупных представителей соответствующего сегмента рынка в России не имеет лицензионных договоров на использование подобного технологического ноу-хау. Экспертиза лицензионного соглашения показала, что полученная налогоплательщиком информация не представляет собой ноу-хау, а является общедоступной. Суд пришел к выводу, что действия налогоплательщика были направлены на минимизацию налогов при распределении денежных средств внутри холдинга между аффилированными лицами и, как результат, на получение необоснованной налоговой выгоды.

2. Заключение между компаниями одного холдинга договоров, не соответствующих реалиям бизнеса [5].

Российская компания получила от ирландской (обе члены одной группы) лицензию на использование ноу-хау. Налоговые органы в ходе проверки пришли к выводу, в дальнейшем поддержанному судами, что информация является общеизвестной и не имеет коммерческой ценности. Более того, в ходе экспертизы выяснилось, что она представляла собой управленческие директивные указания материнской компании к дочерним. Налоговой

инспекцией были представлены и косвенные доказательства отсутствия экономического обоснования у сделки: (1) получаемые ирландской компанией роялти не облагались налогом за рубежом (платежи использовались для «очистки» полученных доходов от налогов); (2) у ирландской компании не было функционала, технической компетенции для реального исполнения лицензионного договора. Кроме того, российские налоговые органы получили от западных коллег информацию о том, что подобная договорная конструкция (лицензионный договор) не использовалась другими компаниями той же группы, действующими в иных юрисдикциях: там отношения регулировались договором об оказании услуг. Суды, таким образом, пришли к выводу, что единственная цель, ради которой заключался договор - получение налоговой выгоды. Правильное же юридическое оформление реальных взаимоотношений между компаниями (в качестве договора об оказании услуг), вероятно, не привело бы к квалификации сделки как не имеющей разумной деловой цели.

3. Выплата роялти в особо крупных размерах лицензиару, который не платит с него налоги в своей юрисдикции [4].

Российская компания по договору субконцессии с нидерландской компанией получила право на использование комплекса исключительных прав, обладатель которых - люксембургская компания той же группы. По условиям договора коммерческой концессии между нидерландской и люксембургской компаниями первая перечисляла последней 98% от суммы роялти, получаемых от российской компании по договору субконцессии. Российская налоговая инспекция получила от иностранных коллег информацию о том, что правообладатель не платил с роялти налог в Люксембурге в проверяемый период. Роялти, уплачиваемые российской компанией, были весьма значительными по размеру. Налоговый орган пришел к выводу, что уплата роялти использовалась в качестве инструмента налоговой оптимизации, который позволил входящим в одну группу организациям занижать на территории России налог на прибыль и выводить из-под её юрисдикции значительные суммы денежных средств, которые в последующем не облагались налогом. Налоговая инспекция заключила, что фактически компания платила роялти сама себе: она расценила российскую компанию в качестве постоянного представительства люксембургской. Нидерландская же компания, выступавшая непосредственным лицензиаром и получателем роялти, по мнению инспекции, фактически являлась лишь транзитным посредником между люксембургской компанией и ее представительством.

Описанные 3 спора - яркий показатель тренда в налоговой политике: суды вслед за налоговыми органами все чаще обращаются к концепции необоснованной налоговой выгоды при оценке налоговых последствий внутригрупповых сделок с правами на объекты интеллектуальной собственности. Представляется, что под все более пристальное внимание налоговых органов будут попадать и лицензионные договоры, заключаемые внутри групп российских компаний.

Указанные выше 2 критерия концепции необоснованной налоговой выгоды имеют субъективно - оценочный характер. Для доказывания отсутствия преимущественной деловой цели и экономической обоснованности юридической конструкции налоговые органы собирают ряд косвенных доказательств, в том числе с использованием полученной от зарубежных налоговых органов информации. Основная же задача налогоплательщика в налоговых спорах для недопущения отказа в налоговой выгоде в размере всех уплаченных сумм - доказывание реальности операций и наличия деловой цели.

Источники и литература

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) / "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998

- 2) Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" / "Вестник ВАС РФ", N 12, декабрь, 2006
- 3) Определение Верховного суда РФ от 27 августа 2014 г. №305 – ЭС14 – 853/ Режим доступа URL: <https://www.zakonrf.info/suddoc/caa43ad3e0397677064d1220a9715ee9/> (Дата обращения: 22.01.2023)
- 4) Постановление ФАС Московского округа от 11.06.15 по делу № А40-138879/2014 / Режим доступа URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/TnMqDHDYE5dr/> (Дата обращения: 22.01.2023)
- 5) Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 N 09АП-56340/2014 по делу N А40-28065/13/ Режим доступа URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/1dTNPz0Ta8Lr/> (Дата обращения: 22.01.2023)
- 6) В. Донченко Минимизация налогов с помощью лицензионных договоров. Как изменились тенденции судебной практики/ Журнал «Юрист компании», выпуск №7, июль 2015 г.