

## ЛИЦЕНЗИОННЫЕ ПЛАТЕЖИ:

СНИЖЕНИЕ НАЛОГОВЫХ, ВАЛЮТНЫХ И  
ТАМОЖЕННЫХ РИСКОВ. ЛЕГИТИМНАЯ  
НАЛОГОВАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ



**АЛЕКСАНДР СИЛАКОВ**

Партнер. Руководитель  
практики Налогов и права

# АЛЕКСАНДР СИЛАКОВ

Партнер практики Налогов и права, к.э.н.



## Актуальность:

В текущих условиях полной трансформации привычного порядка ведения работы и разрыва партнерских отношений с иностранными юрисдикциями необходимость в грамотном налоговом структурировании только возрастает, интеллектуальная собственность является надежным инструментом структурирования внутригрупповых потоков.

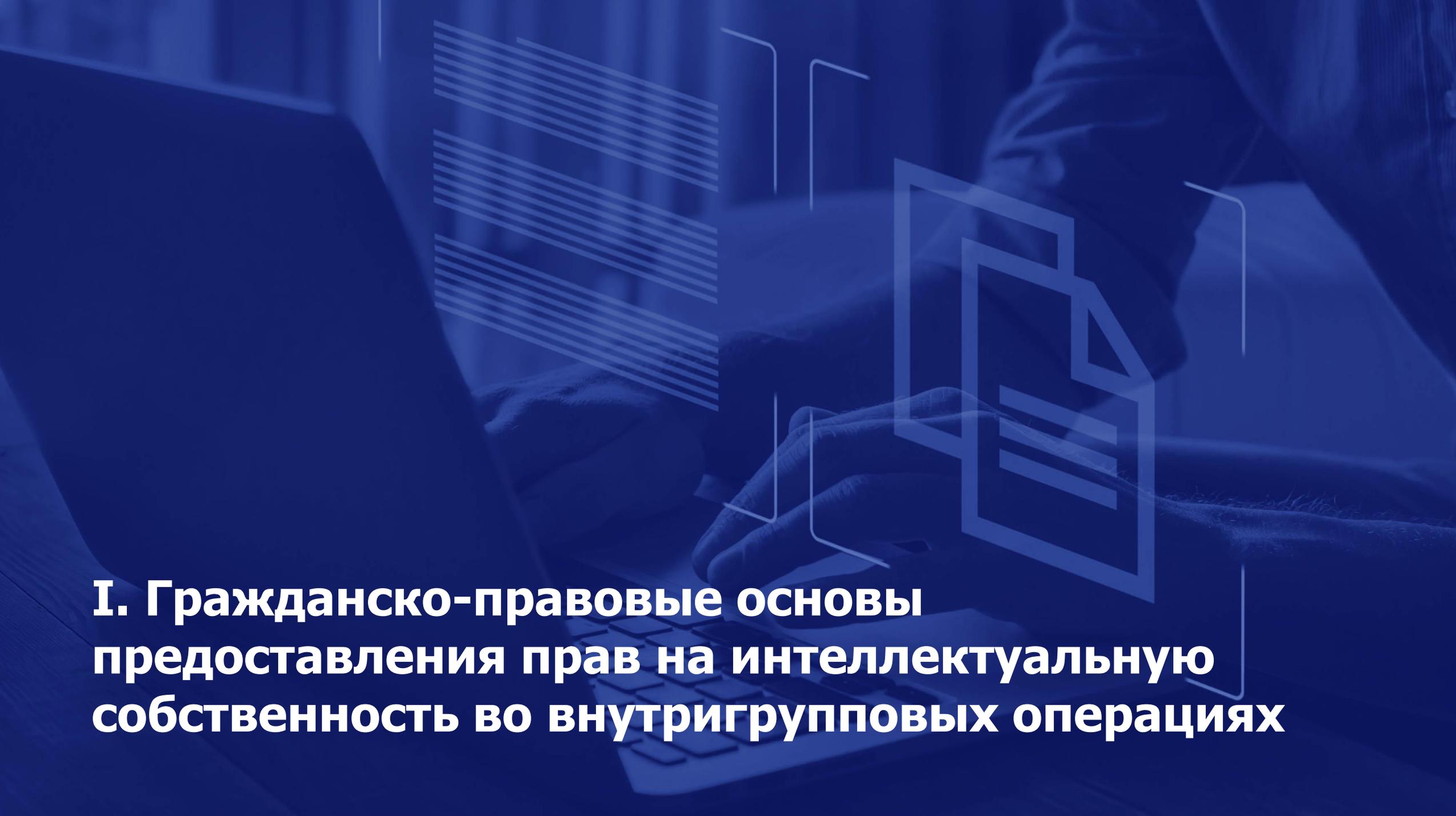
Однако нужно учитывать все сопутствующие риски: налоговые, валютные, таможенные риски, а также риски трансферного ценообразования и риски контроля цен в формально не контролируемых сделках.



## **Основные вопросы**

- 1. Гражданско-правовые основы**
  - 2. Как оплачивать роялти за рубеж по новым правилам**
  - 3. Ограничения и риски по лицензионным платежам**
  - 4. Корректное обоснование размера лицензионных платежей**
  - 5. Возможности для легитимной налоговой оптимизации**
  - 6. Дело Н&М**
- 





**I. Гражданско-правовые основы  
предоставления прав на интеллектуальную  
собственность во внутригрупповых операциях**



# 1. Лицензионные платежи: понятие, виды (1/8)

## 1.1. Лицензионный договор

Лицензионный договор - это гражданско-правовой договор, по которому одна сторона предоставляет или обязуется предоставить другой стороне право использования интеллектуальной собственности в предусмотренных договором пределах.

Предметом лицензионного договора выступает результат интеллектуальной деятельности (РИД) или средство индивидуализации, к которым относятся, в том числе: произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ, базы данных, изобретения, полезные модели, промышленные образцы, ноу-хау, **товарные знаки** и знаки обслуживания и пр. Полный перечень интеллектуальной собственности, которой предоставляется правовая охрана, отражен в ст. 1225 ГК РФ.





# 1. Лицензионные платежи: понятие, виды (2/8)

## 1.2. Лицензионное вознаграждение

По лицензионному договору лицензиат (получатель лицензии) обязуется уплатить лицензиару (обладателю исключительного права на РИД или на средство индивидуализации) обусловленное договором вознаграждение, если договором не предусмотрено иное. - ст. 1235 ГК РФ

### Последствие несогласования вознаграждения:

«Если лицензионным договором прямо не предусмотрена его безвозмездность, но при этом в нем не согласовано условие о размере вознаграждения или о порядке его определения, такой договор в силу абз. 2 п. 5 ст. 1235 ГК РФ **считается незаключенным**». – п. 40 *Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.04.2019 N 10 «О применении части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации» (далее – «Постановление № 10»)*





# 1. Лицензионные платежи: понятие, виды (3/8)

## 1.3. Безвозмездность по лицензионному договору

Лицензионный договор (далее также – «ЛД») может быть безвозмездным, только если это прямо предусмотрено в ЛД.

- **Ограничение:** Безвозмездность не допускается в отношениях между коммерческими организациями на территории всего мира и на весь срок действия исключительного права на условиях исключительной лицензии, если ГК РФ не установлено иное. – п. 5.1 ст. 1235 ГК РФ
- **Прим.:** соответствие безвозмездного ЛД требованиям общегражданских норм к соответствующему виду договоров не препятствует и не исключает возможность признания судом данной сделки недействительной по специальным основаниям, предусмотренным законодательством о банкротстве, в частности п. 2 ст. 61.2 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». - Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.08.2021 N Ф05-25869/2019 по делу N А40-67946/2018





# 1. Лицензионные платежи: понятие, виды (4/8)

## 1.4. Виды лицензионного вознаграждения (платежей)

Выплата вознаграждения по ЛД может быть предусмотрена в форме:

- а) фиксированных разовых платежей;
  - б) фиксированных периодических платежей;
  - в) процентных отчислений от дохода (выручки);
  - г) в иной форме - п. 5 ст. 1235 ГК РФ.
- Прим.: бывает, что термином «роялти» называют любой периодический лицензионный платеж, вне зависимости от того выплачивается ли он в форме фиксированных платежей или процентных отчислений.





# 1. Лицензионные платежи: понятие, виды (5/8)

В законодательстве виды лицензионного вознаграждения (платежей) не закреплены, но с учетом практики можно выделить следующие основные виды лицензионных платежей:

- паушальный платеж, т.е. выплачивается в виде оговоренной твердой суммы (для дифференциации с периодическими платежами в твердой сумме можно отдельно выделить термин «паушальный взнос» как вознаграждение по ЛД в виде фиксированного единоразового платежа);
- роялти, т.е. выплачивается в виде определенных частей от полученной лицензиатом прибыли или выручки в результате использования интеллектуальной собственности;
- комбинированная форма, например, когда сначала вносится паушальный взнос, а затем – ежемесячное (или иной периодичности) роялти в виде процента от выручки или рассчитанное за каждую единицу проданной продукции.





# 1. Лицензионные платежи: понятие, виды (6/8)

**Вознаграждение в случае неиспользования РИД:**  
п. 40 Постановления № 10 (начало):

- не отменяется: «вознаграждение по возмездному лицензионному договору уплачивается за предоставление права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации. В связи с этим лицензиару не может быть отказано в удовлетворении требования о взыскании вознаграждения по мотиву неиспользования лицензиатом соответствующего результата или средства»;





# 1. Лицензионные платежи: понятие, виды (7/8)

**Вознаграждение в случае неиспользования РИД:**  
п. 40 Постановления № 10 (продолжение):

- роялти не уплачивается (при условии комбинированной формы платежей): «Если сторонами согласована плата за предоставление права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в твердой сумме, а также дополнительно согласован размер вознаграждения в форме процентных отчислений от дохода (выручки) (абз. 3 п.5 ст. 1235 ГК РФ), при неиспользовании результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации лицензиатом уплате подлежит только сумма, согласованная в твердом размере. При этом лицензиар не лишен права потребовать возмещения убытков, вызванных неиспользованием результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, и расторгнуть договор.»



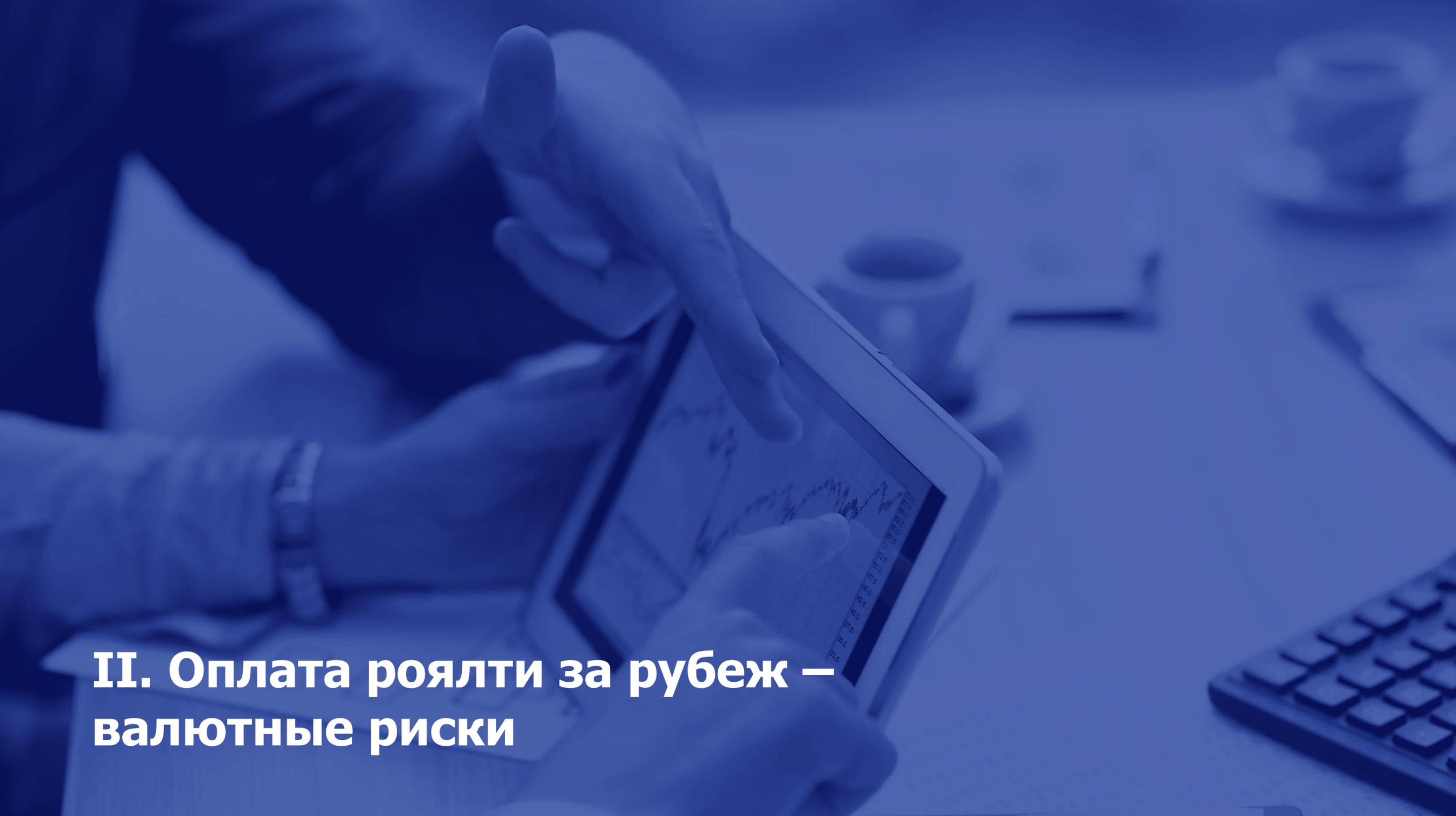


# 1. Лицензионные платежи: понятие, виды (8/8)

**Вознаграждение в случае неиспользования РИД:**  
п. 40 Постановления № 10 (продолжение):

- если по ЛД было только роялти, то - возмещение убытков и расторжение ЛД: «В случае, когда стороны лицензионного договора согласовали размер вознаграждения только в форме процентных отчислений от дохода (выручки), а использование результата интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации не осуществлялось, лицензиар вправе потребовать возмещения убытков, вызванных неиспользованием результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, а также расторгнуть договор. Размер убытков может быть определен, в частности, исходя из цены, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за правомерное использование этого или аналогичного результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации.»



A blue-tinted photograph of a business meeting. In the foreground, a person's hand is pointing at a tablet displaying a line graph. Another person's hand is visible above the tablet, gesturing. In the background, there are coffee cups and a keyboard on a desk.

## **II. Оплата роялти за рубежом – валютные риски**



## 2. Санкции и контрсанкции: валютные последствия (1/8)

### Обязанность продавать часть валютной выручки

#### Обязательная продажа резидентами - участниками ВЭД иностранной валюты:

- сначала в размере 80% в течение трех рабочих дней
- затем - постепенное смягчение требования об обязательной продаже иностранной валюты экспортерами:
  - срок продажи валюты был увеличен до 60 рабочих дней (при зачислении с 19 апреля по 1 сентября)
  - объем иностранной валюты для продажи снижен до 50% (с 24 мая)
  - срок продажи иностранной валюты увеличен до 120 рабочих дней (с 26 мая)





## 2. Санкции и контрсанкции: валютные последствия (2/8)

### Валютные последствия: обязанность продавать часть валютной выручки (окончание)

- Постановка контракта на учет не имеет значения. Правило касается всех иностранных валют. - *Официальное разъяснение Банка России от 04.04.2022 N 3-ОР*
- Разрешение на изменение конкретным резидентом – участником ВЭД размера продажи валютной выручки выдается Правительственной комиссией по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в РФ; на изменение срока – ЦБ РФ. - *Указ Президента РФ от 18.03.2022 N 126*
- Совет директоров ЦБ РФ получил полномочие определять иной срок исполнения обязанности по продаже иностранной валюты. – *Указ Президента РФ от 23.05.2022 № 303*





## 2. Санкции и контрсанкции: валютные последствия (3/8)

### Ограничение размера аванса нерезидентам:

- Предварительная оплата или авансовый платеж резидентами в пользу нерезидентов осуществляется **в пределах 30% от суммы обязательств** по каждому контракту, условиями которого предусмотрена передача нерезидентом РИД, в том числе исключительных прав на них.
- Предельный размер суммы операции, а также **полный перечень договоров (контрактов)**, на которые распространяется указанный лимит аванса, определяется Советом директоров ЦБ РФ.

Для данных целей размер суммы операций определяется с использованием **официальных курсов иностранных валют к рублю**, установленных Банком России на дату исполнения уполномоченным банком поручений резидентов на осуществление предварительной оплаты или авансового платежа.





## 2. Санкции и контрсанкции: валютные последствия (4/8)

*Указ Президента Российской Федерации от 27 мая 2022 г. № 322 «О временном порядке исполнения обязательств перед некоторыми правообладателями»*

**Специальный счет типа «О», расчет в рублях и списание только по разрешению для большого числа иностранных правообладателей**





## 2. Санкции и контрсанкции: валютные последствия (5/8)

Порядок, предусмотренный Указом, применим, если исключительные права на РИД и/или средства индивидуализации принадлежат правообладателям, которые:

- связаны с «недружественными» государствами
- публично поддержали санкции против РФ
- запретили, прекратили, приостановили или существенно ограничили после 23.02.2022 использование в РФ своих РИД, производство (поставку) товаров, оказание услуг и (или) выполнение работ из-за санкций
- публично дискредитируют Вооруженные Силы РФ и (или) исполнение государственными органами РФ своих полномочий за пределами территории РФ
- «в неприличной форме» выражают «явное неуважение к обществу, государству, официальным государственным символам РФ, Конституции РФ или органам, осуществляющим государственную власть в РФ».





## 2. Санкции и контрсанкции: валютные последствия (6/8)

### Перечень «недружественных» государств (21 страна и страны ЕС – 48 государств)\*:

|   |  |   |   |
|---|--|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Австралия</li><li>• Албания</li><li>• Андорра</li><li>• Великобритания (вкл. о. Джерси, о. Ангилья, Британские Виргинские острова, Гибралтар)</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Государства - члены Европейского союза</li><li>• Исландия</li><li>• Канада</li><li>• Лихтенштейн</li><li>• Микронезия</li><li>• Монако</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Новая Зеландия</li><li>• Норвегия</li><li>• Республика Корея</li><li>• Сан-Марино</li><li>• Северная Македония</li><li>• Сингапур</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Соединенные Штаты Америки</li><li>• Тайвань (Китай)</li><li>• Украина</li><li>• Черногория</li><li>• Швейцария</li><li>• Япония</li></ul> |
|---|--|---|---|

\* Распоряжение Правительства РФ 05.03.2022 N 430-р «Об утверждении перечня иностранных государств и территорий, совершающих недружественные действия в отношении Российской Федерации, российских юридических и физических лиц»





## 2. Санкции и контрсанкции: валютные последствия (7/8)

### Основные моменты Указа:

- Обязательства должника перед такими правообладателями исполняются путем перечисления средств на специальный рублевый счет типа «О»
- Рублевый счет типа «О» открывается без личного присутствия правообладателя или его представителя
- Внесение должником платежа на специальный счет типа «О» - только после письменного согласия правообладателя
- Исполнение должником обязательств без использования специального счета типа «О» не допускается
- Обязательства признаются исполненными надлежащим образом, если на специальный счет типа «О» внесен платеж в рублях в сумме, эквивалентной стоимости обязательств в иностранной валюте
- Списание средств со специального счета типа «О» в пользу правообладателя – только после получения разрешения Правительственной комиссии по заявлению правообладателя





## 2. Санкции и контрсанкции: валютные последствия (8/8)

### Исключения:

- платежи не превышающие 100 тыс. руб. (или эквивалент в иностранной валюте), осуществляемые физическим лицом – резидентом, если у него нет цели получение прибыли или дохода
- к договорам для ввоза или производства в РФ лекарственных средств, медицинских изделий, промышленной и сельскохозяйственной продукции, пищевых продуктов
- к договорам для оказания услуг связи и услуг по пропуску трафика
- к договорам для создания/использования на территории РФ программ для ЭВМ, баз данных, информационных систем и центров обработки данных





## 3. Санкции и контрсанкции: правовые последствия (1/8)

### Судебная защита не для всех

#### 3.1. Если правообладатель из «недружественного» государства

Несмотря на то, что указанная ниже судебная практика имеет отношение к случаям о взыскании компенсации за нарушение исключительного права на РИД, когда истец не заключал с ответчиком лицензионный договор и речь о лицензионных платежах не шла, она показывает, что текущая ситуация может кардинально изменить подход судебных органов к, казалось бы, традиционным юридическим институтам.

Так, российский суд может посчитать, что подача правообладателем с местом нахождения в «недружественном» государстве иска о взыскании с резидента (пользователя РИД) компенсации за нарушение исключительного права на РИД является формой злоупотребления правом (даже если дело было возбуждено до конца февраля 2022 г.). Однако на настоящий момент это еще не является преобладающей судебной практикой.





## 3. Правовые последствия санкций и контрсанкций (2/8)

Судебная практика (в защите прав правообладателя из «недружественного» государства отказано):

**(-) Решение АС Кировской области от 03.03.2022 № А28-11930/2021:**  
Entertainment One UK Limited (UK) vs ИП Кожевников И.В. «Дело Свинки Пеппы»  
(<https://kad.arbitr.ru/Card/a45fa186-05bb-43b5-87d9-1f0d3b640142>)

- Суть: о взыскании 40.000 руб. компенсации за нарушение исключительных прав истца на товарные знаки и на произведения изобразительного искусства.
- Суд: «В конце ... марта 2022 года странами Запада, в том числе, Великобританией, приняты ограничительные (политические и экономические) меры, введенные против РФ, юридических и физических лиц, а также высших должностных лиц РФ... С учетом введения ограничительных мер ... и статуса истца (...Великобритания), суд расценивает действия истца как злоупотребление правом, что является самостоятельным основанием для отказа в иске». Апелл. инстанция: 14.06.2022.





### 3. Правовые последствия санкций и контрсанкций (3/8)

Судебная практика (в защите прав правообладателя из «недружественного» государства отказано):

**(-)** Решение АС Севастополя от 13.04.2022 № А84-453/2022: «ABRO Industries, Inc.» (USA) vs ИП Якушев А.С. Дело «**ABRO Industries**» (в порядке упрощенного производства) (<https://kad.arbitr.ru/Card/c8f45aa0-6c44-4dba-9421-29261dab4b6c>)

- Суть: о взыскании 50.000 руб. компенсации за незаконное использование товарного знака.
- Суд: «...странами Запада и, прежде всего, США, приняты ограничительные (политические и экономические) меры, введенные против РФ, юридических и физических лиц... С учетом введения ограничительных мер в отношении РФ и статуса истца (...США), суд расценивает действия истца, направленные на получение материальной компенсации в отсутствие возможности получения аналогичных компенсаций резидентами РФ на территории США вследствие недружественных действий США ...как злоупотребление правом, ...для отказа в иске».





### 3. Правовые последствия санкций и контрсанкций (4/8)

#### Судебная практика (Права правообладателя из «недружественного» государства удовлетворены):

**(+)** Решение АС Томской области от 11.04.2022 № А67-988/2022: MGA Entertainment, Inc. (США) vs Литосова С.П. Дело «**MGA Entertainment**» (бренд LOL) (в порядке упрощенного производства) (<https://kad.arbitr.ru/Card/e3da5e0c-078d-4131-8af6-7b5d9e85b342>)

Судом отклонены доводы ответчика о наличии в действиях истца признаков злоупотребления правом (начало):

- Отсутствие доказательств того, что действия истца направлены на заведомо недобросовестное осуществление прав, единственной целью которого было причинение вреда другому лицу;
- Указ Президента РФ от 28.02.2022 № 79 не содержит норм, направленных на ограничение охраны исключительных прав иностранных компаний или иных норм, которые регулируют правовые отношения в сфере интеллектуальной собственности;





### 3. Правовые последствия санкций и контрсанкций (5/8)

#### Судебная практика (Права правообладателя из «недружественного» государства удовлетворены):

**(+)** Решение АС Томской области от 11.04.2022 № А67-988/2022: MGA Entertainment, Inc. (США) vs Литосова С.П. Дело «MGA Entertainment» (бренд LOL) (в порядке упрощенного производства) (<https://kad.arbitr.ru/Card/e3da5e0c-078d-4131-8af6-7b5d9e85b342>)

Судом отклонены доводы ответчика о наличии в действиях истца признаков злоупотребления правом (окончание):

- РФ и США остаются участниками Бернской конвенции и Протокола к Мадридскому соглашению от 1989 г. со всеми правами и обязанностями;
- Товар, маркированный обозначениями, сходными до степени смешения с товарными знаками истца был приобретен задолго до принятия соответствующего Указа;
- Решение АС Кировской области по делу № А28-11930/2021 не является преюдициальным судебным актом.





### 3. Правовые последствия санкций и контрсанкций (6/8)

Судебная практика (Права правообладателя из «недружественного» государства удовлетворены):

**(+)** Решения аналогичные Решению АС Томской области от 11.04.2022 № А67-988/2022: MGA Entertainment, Inc. (США) vs Литосова С.П. Дело «MGA Entertainment»:

- Решение АС Республики Алтай от 04.04.2022, дело № А02-31/2022 (истец «Harman International Industries, Incorporated», США). С/з суда апелл. инстанции: 07.06.2022
- Решение АС Краснодарского края от 04.04.2022, дело № А32-4335/2022 (истец Wenger S.A., Швейцария).
- Решение АС Удмуртской Республики от 08.04.2022, дело № А71-16163/2021 (истец Entertainment One UK Limited, Великобритания (Свинка Пеппа и Свинка Джордж)). С/з суда апелл. инстанции: 11.07.2022





### 3. Правовые последствия санкций и контрсанкций (7/8)

Судебная практика (Права правообладателя из «недружественного» государства удовлетворены):

**(+)** Решения аналогичные Решению АС Томской области от 11.04.2022 № А67-988/2022: MGA Entertainment, Inc. (США) vs Литосова С.П. Дело «MGA Entertainment»:

- Решение АС Республики Татарстан от 11.04.2022, дело № А65-2088/2022 (истец MGA Entertainment Inc., США).
- Решение АС Томской области от 11.04.2022, дело № А67- 988/2022 (истец MGA Entertainment Inc., США). Ожидается рассмотрение апелляционной жалобы в порядке упрощенного производства
- Постановление 18 ААС от 13.04.2022, дело № 18АП-776/2022 (истец Entertainment One UK Limited, Великобритания (Свинка Пеппа)).





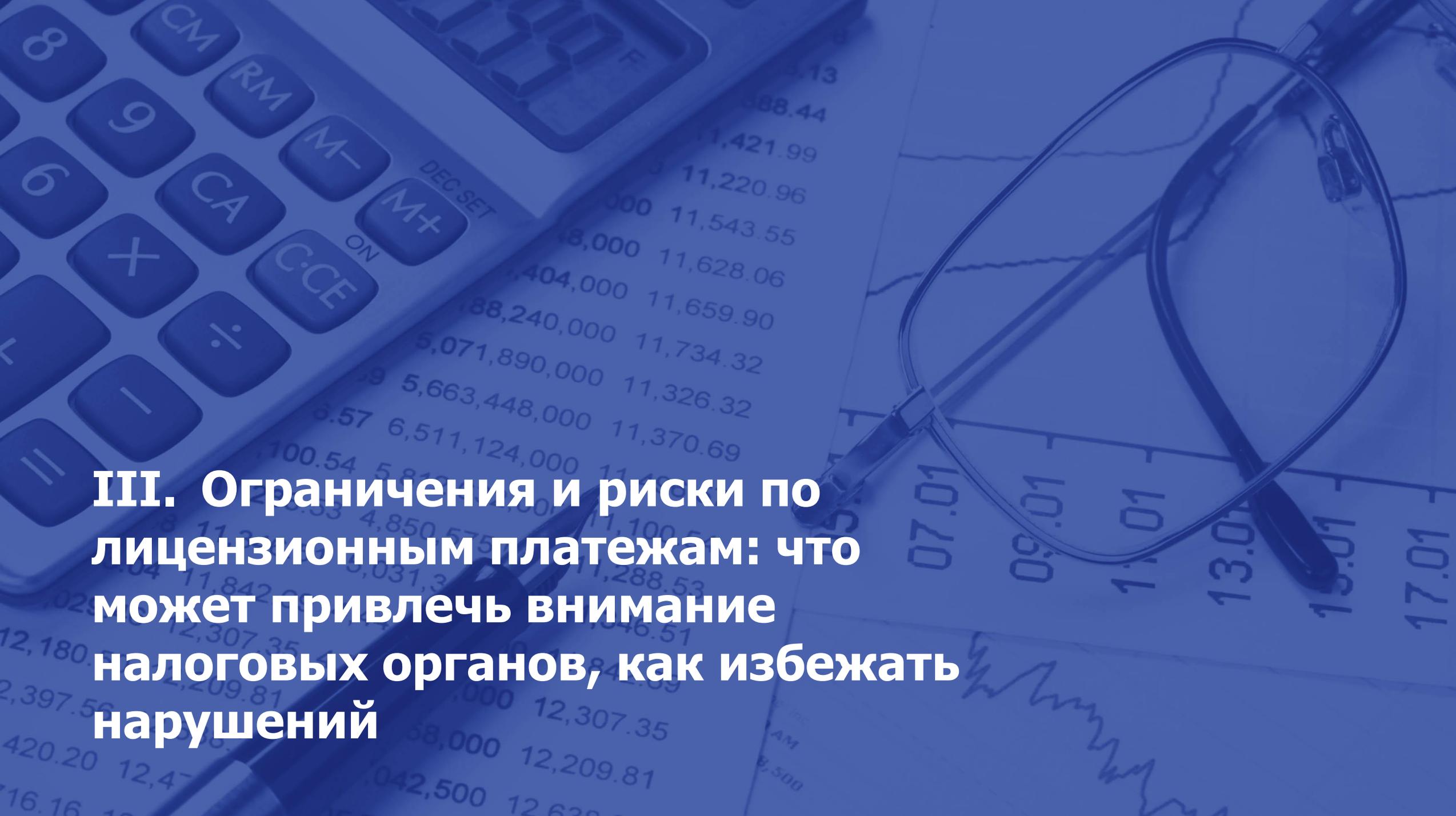
### 3. Правовые последствия санкций и контрсанкций (8/8)

#### Перечень «недружественных» государств\*:

|   |  |   |   |
|---|--|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Австралия</li><li>• Албания</li><li>• Андорра</li><li>• Великобритания (вкл. о. Джерси, о. Ангилья, Британские Виргинские острова, Гибралтар)</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Государства - члены Европейского союза</li><li>• Исландия</li><li>• Канада</li><li>• Лихтенштейн</li><li>• Микронезия</li><li>• Монако</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Новая Зеландия</li><li>• Норвегия</li><li>• Республика Корея</li><li>• Сан-Марино</li><li>• Северная Македония</li><li>• Сингапур</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Соединенные Штаты Америки</li><li>• Тайвань (Китай)</li><li>• Украина</li><li>• Черногория</li><li>• Швейцария</li><li>• Япония</li></ul> |
|---|--|---|---|

\* Распоряжение Правительства РФ 05.03.2022 N 430-р «Об утверждении перечня иностранных государств и территорий, совершающих недружественные действия в отношении Российской Федерации, российских юридических и физических лиц»





**III. Ограничения и риски по лицензионным платежам: что может привлечь внимание налоговых органов, как избежать нарушений**

# Ограничения и риски по лицензионным платежам

## Лицензионные платежи – это легальные расходы

- Согласно подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации при исчислении налога на прибыль **подлежат включению в состав прочих расходов**, связанных с производством и реализацией.
- **НО (!)** помним про налог у источника (отмена СОИДН с Нидерландами, изменения по иным странам – **освобождение/льготная ставка??**)

## Основные рисковые области (необоснованная налоговая выгода)

- Риск признания налоговым органом расходов Лицензиата не соответствующими требованиям налогового законодательства (в частности, требованиям ст.252 НК РФ), **особенно в отношении ноу-хау** и иных «сложных» платежей, выгода от использования которых не очевидна;
- Риск признания ставки роялти – не соответствующей рыночной, в случае признания сторон сделки (лицензионного договора) взаимозависимыми лицами.



## (-) Дело «Эквант» (А40-28065/13)

EQUANT NETWORK SERVICES  
INTERNATIONAL LTD (Ирландия)

Роялти за **право пользования технологии (ноу-хау)**  
как совокупности информации технического  
характера в области телекоммуникации (4,2% от  
валового дохода)

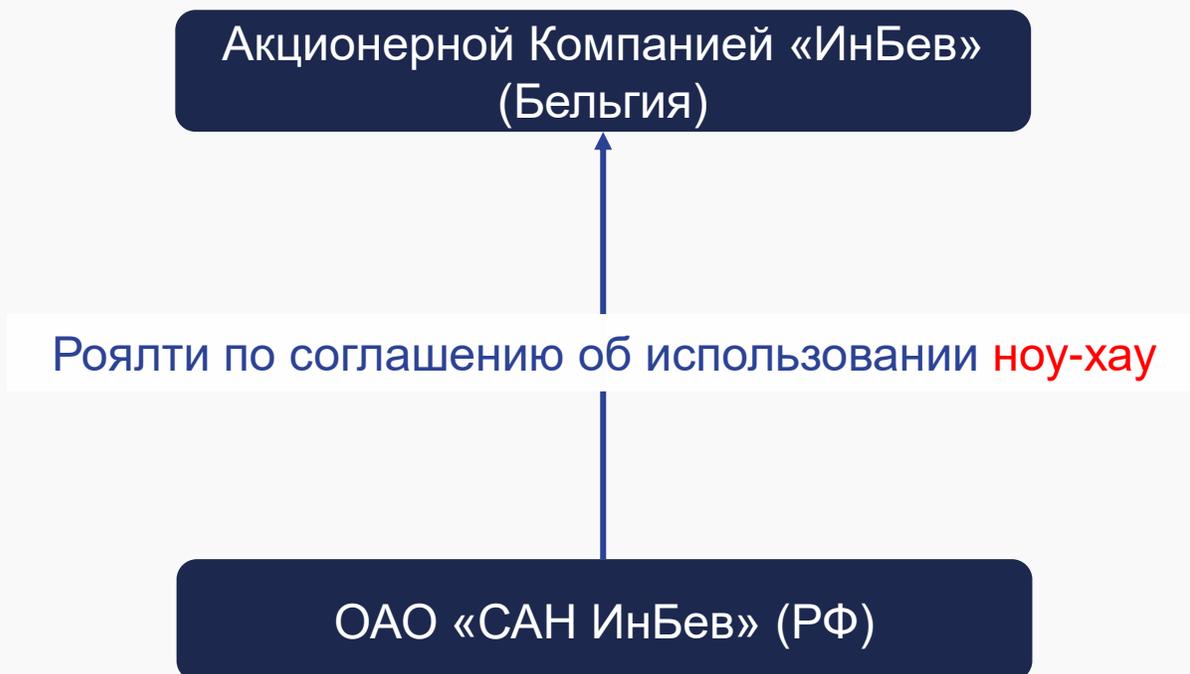
ООО «Эквант» (РФ)

### Доводы Суда:

- Экспертиза показала, что предмет сделки отсутствовал. Информация передаваемая в рамках соглашения имеет **общеизвестный характер**;
- Лицензионное соглашение направлено не на достижение разумной деловой цели, а на создание и участие совместно с рядом аффилированных компаний в схеме вывода прибыли при отсутствии налогообложения за границу, то есть получение необоснованной выгоды.



# (-) Дело «СанИнБев» (А40-104549/13)



## Доводы Судов:

- действия налогоплательщика направлены на минимизацию налогообложения при распределении денежных средств внутри холдинга между аффилированными лицами;
- суды ссылались на проведенную в ходе проверки экспертизу лицензионного соглашения и вынесенный по ее результатам отчет о научном исследовании, а также отчет специалиста-оценщика;
- ранее деятельность в России велась на основании лицензионных договоров и методических руководств по варке пива.



## (-) Дело «Орифлэйм Косметикс» (А40-138879/14)



### Доводы Судов:

- взаимозависимость общества и иностранной компании «Орифлэйм Косметик Б.В.» оказала влияние на экономическое содержание деятельности общества и ее налоговые последствия;
- суды приняли во внимание выявленные в ходе налоговой проверки обстоятельства, касающиеся фактического ведения на территории России в интересах и к выгоде иностранных компаний (применение концепции «зависимого агента»);
- общий вывод о получении необоснованной налоговой выгоды.



## (+) Дело «Церсанит Рус» (А40-39231/13-20-128)



### Доводы налогового органа:

- общество не производит самостоятельно товары, не размещает на них товарный знак (не несет соответствующие расходы);
- резкое снижение рентабельности из-за исключения из налоговой базы лиц. платежей.

### Доводы судов:

- в результате заключения обществом лицензионного договора бюджет Российской Федерации получил дополнительные денежные средства в виде увеличенных таможенных платежей, включая НДС;
- реальность сделки подтверждена (договоры с подрядчиками и фотоотчеты к данным договорам) и инспекцией не опровергнута.



# Ограничения и риски по лицензионным платежам

## Распространенные аргументы налоговых органов

- налоговые органы ссылаются на то, что, продавая готовый товар, правообладатель товарного знака автоматически предоставляет право на его дальнейшее использование;
- приобретая товар с нанесенным на него товарным знаком и продавая его дальше, налогоплательщик не нуждается в отдельном приобретении прав на использование товарного знака на данном товаре;
- следовательно, лицензионные платежи не обоснованы

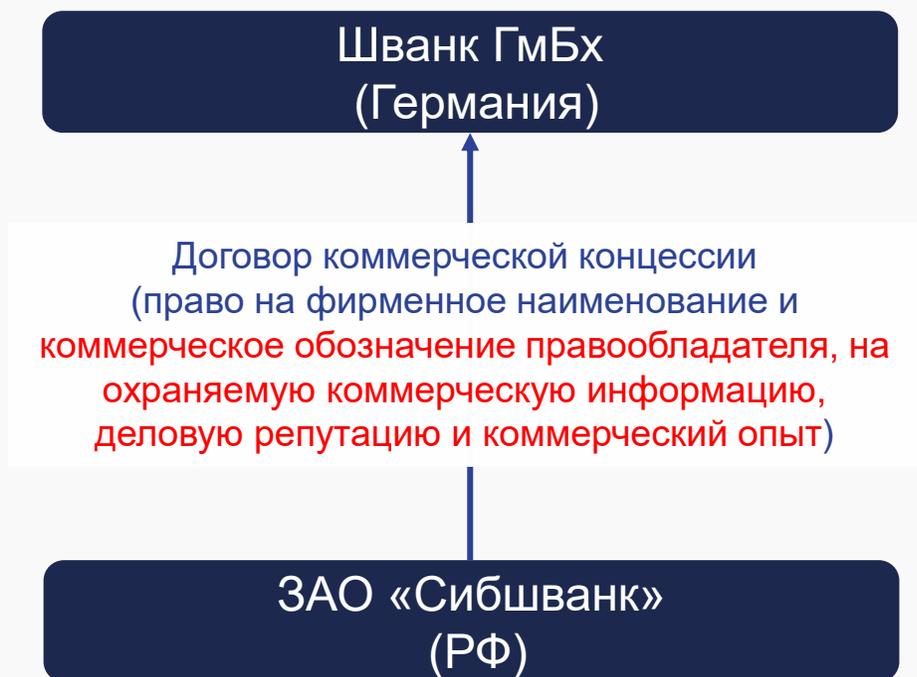
## ...И выводы судов (+)

- Довод налогового органа о наличии у налогоплательщика цели вывода части прибыли из-под налогообложения на территории РФ, так как контрагент – иностранное лицо, освобожденное от налогообложения, правомерно отклонен судом, поскольку порядок такого налогообложения предусмотрен в подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ и в ст. 12 СОИДН.

(см., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 14.06.11 № 15093/10, от 05.03.13 № А40-84325/12-116-181, от 10.12.12 № А40-33064/12-115-6, ФАС Уральского округа от 29.12.2011 № Ф09-8395/11).



## (-) Дело «Сибшванк» (А70-3295/2013)

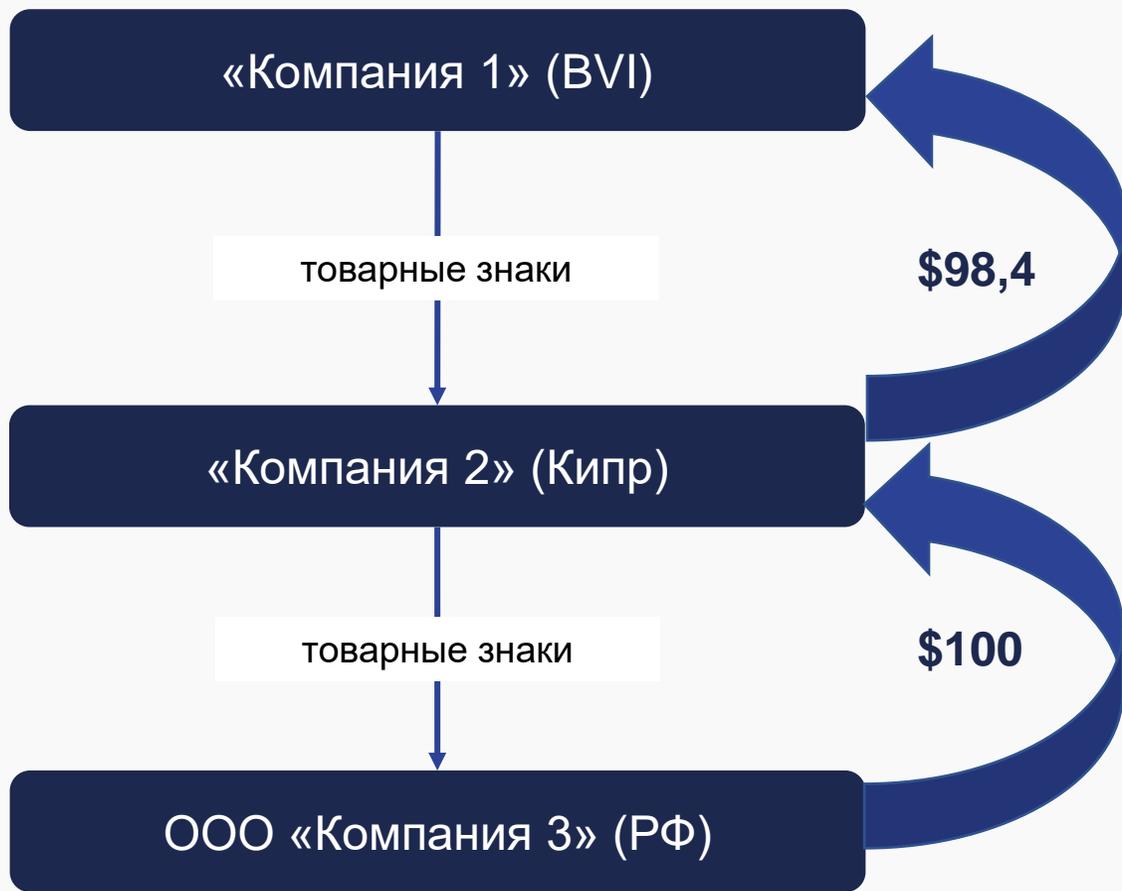


### Доводы Судов:

- отсутствие в первичных документах сведений о товарных знаках, знаках обслуживания, коммерческих обозначениях, научных изобретениях и других составляющих комплекса исключительных прав, переданных правообладателем пользователю;
- отсутствие доказательств, подтверждающих факт передачи соответствующих исключительных прав, а также доказательств представления отчетов об использовании ЗАО «Сибшванк» исключительных прав фирмы «Шванк гмбх».



# Подтверждение фактического права на доход для СОИДН (1/2)



## Правовые основы:

П.3 ст. 7 НК РФ: если СОИДН предусмотрено применение пониженных ставок или освобождение от налогообложения для иностранных лиц, имеющих фактическое право доходы, в целях СОИДН иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на такие доходы, если оно обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая рисков, прямо или косвенно выплачивая такие доходы этому иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в РФ не имело бы права на применение указанных в настоящем пункте положений СОИДН.



# Подтверждение фактического права на доход для СОИДН (2/2)

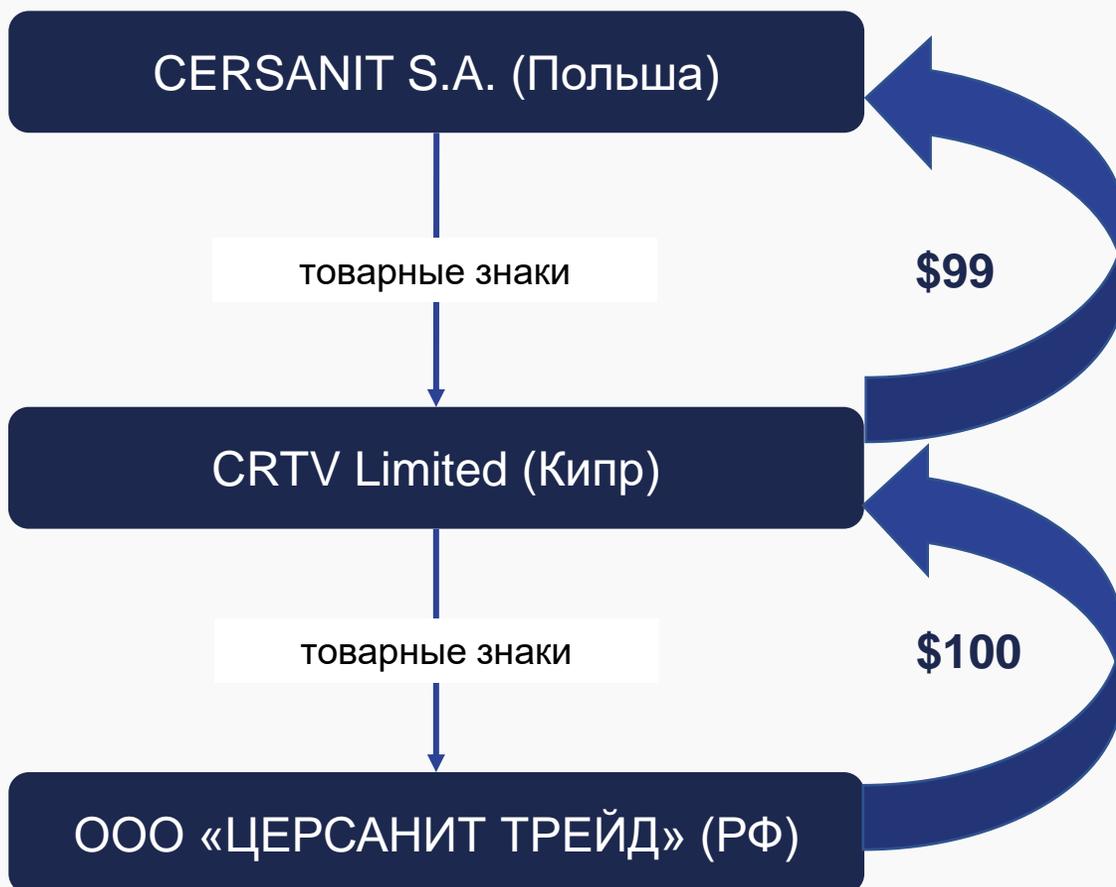
Ни в российском налоговом законодательстве, ни в разъяснениях фискальных органов не указано, какие документы могут считаться доказательством наличия фактического права на получение соответствующего дохода.

Исходя из сложившейся практики, в качестве подтверждения обычно принимаются следующие документы:

- Письмо-подтверждение фактического права на получение дохода из источников в РФ, подписанное получателем дохода;
- Дополнительные документы, в частности, так называемый «защитный файл», подтверждающий заявления, сделанные в письме-подтверждении.



**(-) Дело «Церсанит Трейд»  
(А40-113102/21-116-700,  
9-й ААС 10.03.2022)**



**Доводы Суда:**

- заключение лицензионного договора с транзитной (технической) кипрской компанией при возможности его заключения напрямую с польским правообладателем товарного знака преследовало цель неправомерной минимизации налогообложения;
- ст. 11 СОИДН с Польшей – 10% налог у источника, ст. 12 СОИДН с Кипром – налог только на Кипре;
- у налогоплательщика, кипрской компании и польского правообладателя товарного знака имеется общая материнская компания (Польша);
- у кипрской компании отсутствуют признаки ведения предпринимательской деятельности;
- технические признаки согласованности действий (не начисление штрафов за просрочку оплаты, расчеты по цепочке «день в день»).



# (+) Дело «КТЦ» «Металлоконструкция» (А72-3656/2018, 2019 год)



## Доводы налогового органа:

- Доля участия физического лица в обществе составляла 100%.
- Для ф/л в целях налогообложения не имеет значения вид получаемого от общества дохода (дивиденды или роялти), в связи с тем что и дивиденды, и роялти облагаются НДФЛ по одной ставке, что привело к необоснованной налоговой выгоде по налогу на прибыль.

## Доводы судов:

- факт использования идеи патента при производстве оградений не оспаривается;
- расходы связаны с хозяйственной деятельностью общества, направлены на получение дохода, являются экономически оправданными и док-но подтвержденными.



# (-) Дело «Джонсон Матти Катализаторы»

(А33-5437/2020, АС ВСО от 09.12.2021)



## Доводы налогового органа:

- общество под видом роялти выплатило скрытые дивиденды, поскольку обладало информацией, предоставляемой по лицензионному соглашению, до даты заключения этого соглашения и использовало такую информацию в своей предпринимательской деятельности.

## Доводы судов:

- возложение на себя обязанности за пользование уже известными сведениями, используемыми ранее на законной и безвозмездной основе, экономически не обоснованно и не характерно для делового оборота



## (-) Дело «Папилон» (А76-6391/2018, АС УО от 15.10.2020)



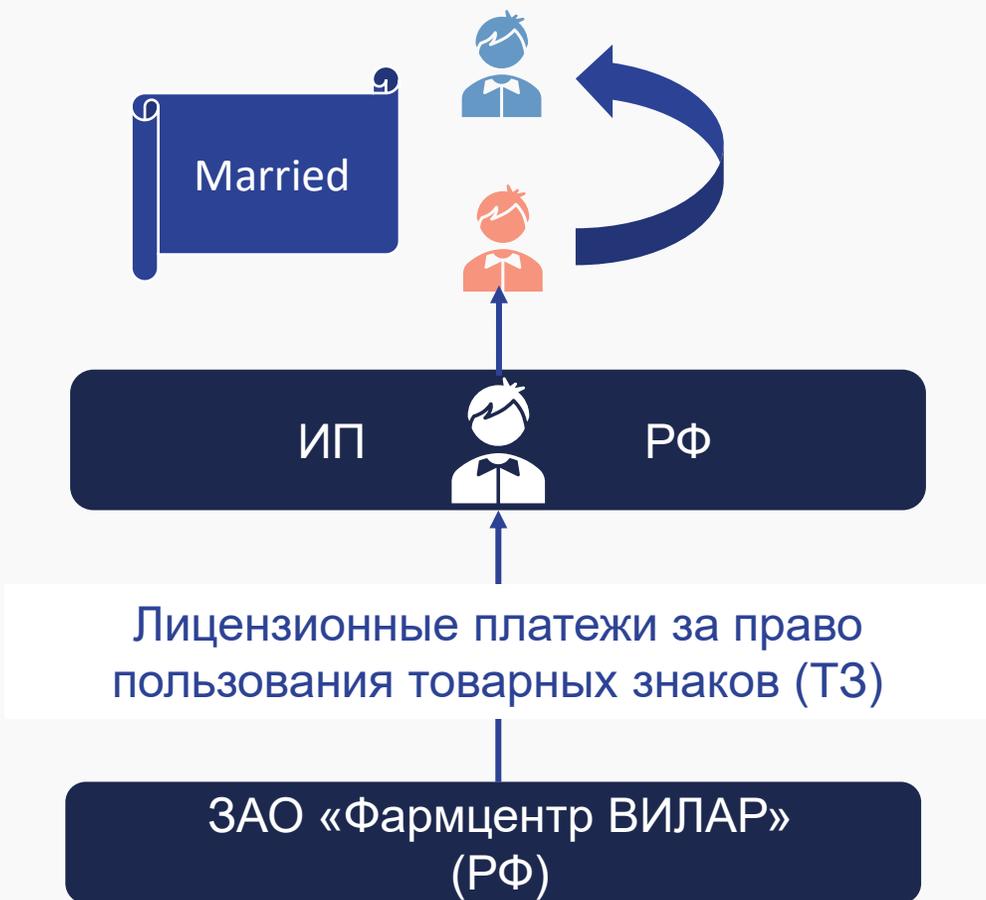
**NB!** С 01.10.2014 согласно п. 2 ст. 1235 ГК РФ гос. регистрации подлежит **предоставление права использования** РИД или средства индивидуализации. До 30.09.2014 указанной нормой была предусмотрена государственная регистрация лицензионного договора. (!) **НО** по сути, как и раньше, все через **Роспатент** (Патентный поверенный – наш ДРУГ)

### Доводы судов:

- неправомерное включение в состав расходов начисленных, но не выплаченным суммам ЛВ, при отсутствии документального подтверждения обоснованности исчисленных расходов;
- произвольное увеличение исчисленных расходов на ЛВ по сравнению с предыдущими периодами;
- условие о размере вознаграждения или порядке его определения должно являться неотъемлемой частью **возмездного договора, представляемого в Роспатент** для регистрации



# (-) Дело «Фармцентр ВИЛАР» (А40-34089/2017)



## Доводы налогового органа и судов:

- налогоплательщик и получатель роялти (ИП) являются взаимозависимыми лицами;
- основным источником дохода для ИП на УСН, являлись денежные средства полученные от налогоплательщика в качестве роялти, которые затем переводились на счет физического лица, а в дальнейшем перечислялись супругу ФЛ в качестве дивидендов;
- отсутствовал экономический смысл отчуждения товарного знака от налогоплательщика в адрес ИП по цене 10 000 руб., а также дальнейшего заключения лицензионного договора с обществом на использование 12 товарных знаков за роялти в сумме 54 млн. руб.;
- налогоплательщик изначально долго был правообладателем ТЗ, безвозмездно;
- все расходы, связанные с правовым поддержанием ТЗ, на рекламу и коммерческое продвижение продукции, под ТЗ, несет общество.



# (-) Дело «ОТИС ЛИФТ»

(А40-180523/20, 9-й ААС от 29.03.2022) (1/3)



## Доводы судов:

- Установленный в лицензионном соглашении на товарные знаки порядок расчета лицензионных платежей (роялти) не предусматривает начисление роялти с выручки за оказанные Обществом услуги по техническому обслуживанию лифтового оборудования сторонних производителей;
- В силу абз. 2 п. 5 ст. 1235 ГК РФ условие о цене является существенным для возмездного лицензионного договора, при отсутствии условия о размере вознаграждения или порядке его определения договор считается незаключенным.



## **(-) Дело «ОТИС ЛИФТ»**

**(А40-180523/20, 9-й ААС от 29.03.2022) (2/3)**

### **Доводы судов:**

- После получения акта налоговой проверки Общество представило новый вариант перевода Соглашения, в котором изменило перевод слова «thereof» с «вышеуказанные товары» на «соответствующие товары». Однако, **суд не согласился с таким переводом** (экспертиза).
- Кроме того, изменяющие пояснения не были зарегистрированы в установленном порядке, однако исключительное право на РИД или СИ признается и охраняется при условии государственной регистрации такого результата или такого средства. Сделка, предусматривающая изменение условий зарегистрированной сделки, **подлежит государственной регистрации.**



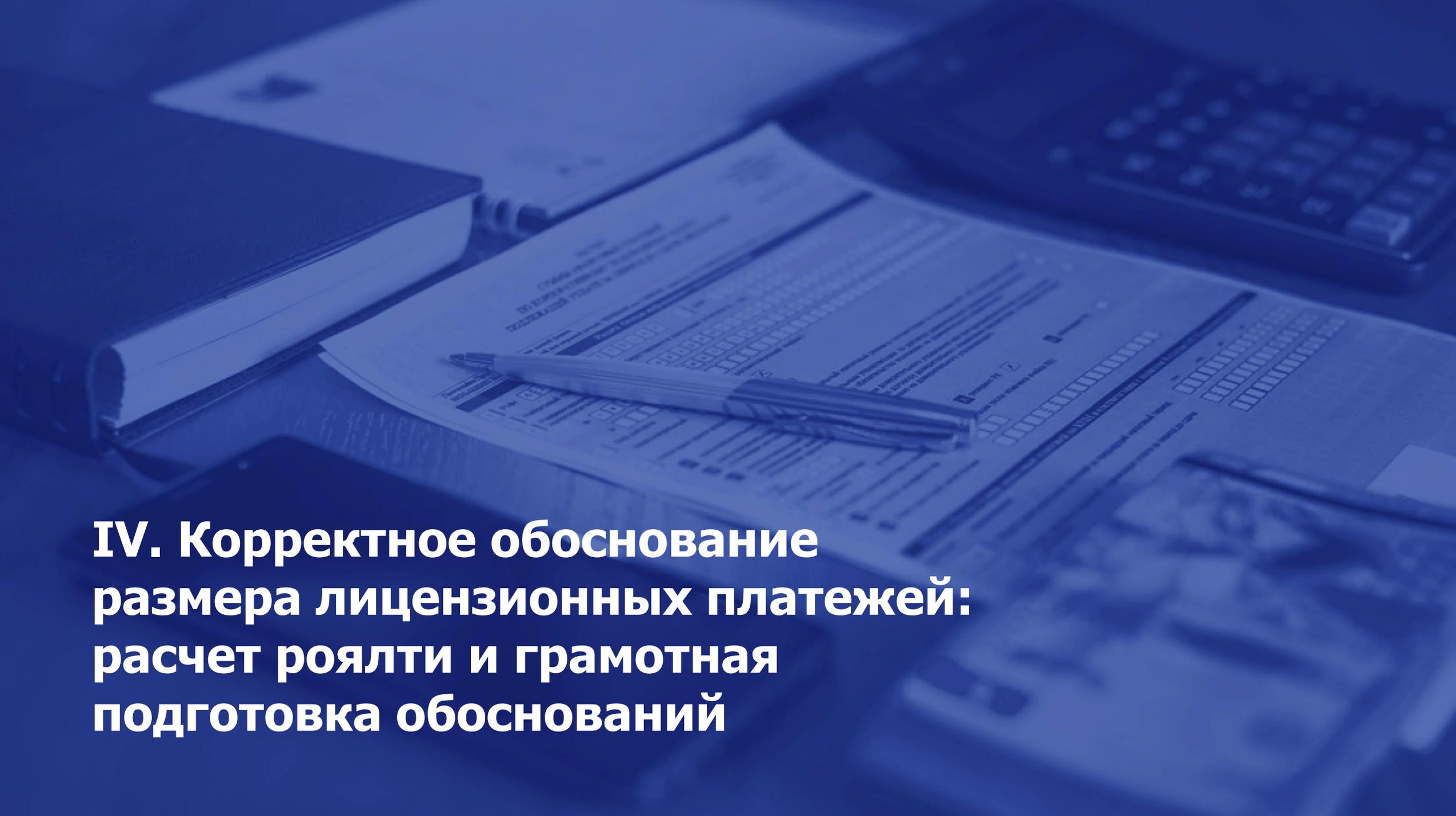
## **(-) Дело «ОТИС ЛИФТ»**

**(А40-180523/20, 9-й ААС от 29.03.2022) (3/3)**

### **Доводы судов:**

- Использование ТЗ в хоз. деятельности (на бланках и т.п.), предусмотренное договором, при отсутствии в порядке расчета роялти отдельной платы за такое использование не может рассматриваться как безвозмездное использование ТЗ. В этой связи использование ТЗ “ОТИС” для оказания сервисных услуг в отношении «стороннего» оборудования также **нельзя рассматривать как безвозмездное;**
- После получения акта проверки и предъявления претензий Общество представило Пояснения к Соглашению и новый перевод Соглашения, направленные на опровержение выявленных налоговым органом нарушений, в которых **«задним» числом** изменились как формулировки Соглашения, так и формула расчета роялти.
- В ходе анализа представленных контрагентами Общества документов не установлены факты руководства потенциальными контрагентами при выборе Общества как поставщика услуг по обслуживанию лифтового оборудования брендом фирмы, торговой маркой, репутацией компании в мире (**тендеры: цена и сроки, а не бренд**).





**IV. Корректное обоснование  
размера лицензионных платежей:  
расчет роялти и грамотная  
подготовка обоснований**

# Методы ТЦО для сделок с ИС

| Метод                             | Основания для применения  |   |
|-----------------------------------|---|---|
| Метод сопоставимых рыночных цен   | <ul style="list-style-type: none"><li>Возможно применить в случае наличия у налогоплательщика сопоставимых сделок с третьими лицами (внутренние сопоставимые данные)</li><li>Поиск сопоставимых сделок, совершенных между независимыми лицами в специализированных информационных базах: RoyaltyStat, Royalty Module, Royalty Source, LexisNexis, KtMine и других (внешние сопоставимые данные)</li></ul> |    |
| Затратный метод                   | Как правило, не применяется, в силу сложностей с калькуляцией затрат на создание товарного знака (отсутствуют затраты, затраты на поддержание осуществляются в течение всего срока существования РИД).  |    |
| Метод цены последующей реализации | Как правило, не применяется, так как в рассматриваемых сделках отсутствует перепродажа товара.  |    |
| Метод сопоставимой рентабельности | Как правило, не применяется, в виду отсутствия данных о рентабельности в сопоставимых сделках.  |    |
| Метод распределения прибыли       | Распределение совокупной или остаточной прибыли на основании коэффициента между сторонами сделки  |   |
| Отчет оценщика                    | Является потенциально применимым методом в случае обоснования невозможности применения вышеперечисленных методов, а также при возможности признания сделок разовыми.  |  |



# Метод сопоставимых рыночных цен

- Метод СРЦ является приоритетным методом трансфертного ценообразования
- Метод СРЦ требует высокой степени сопоставимости сделок.

В частности, необходимо убедиться, что следующие параметры являются сопоставимыми:

- Вид НМА
- Тип использования НМА
- Отрасль экономики, в которой используется НМА
- Уникальность НМА
- «Стадия развития» НМА (только что создан, давно используется и т.д.)

| Преимущества   | Недостатки   |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Достаточно прост в применении</li><li>• Как правило, полученный интервал ставок может быть достаточно комфортным</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Сложно удостовериться в надёжности используемой информации</li><li>• Слишком широкий диапазон ставок</li><li>• Различия между контролируемой и сопоставляемой сделками практически невозможно сгладить с помощью корректировок</li></ul> |



# Метод распределения прибыли (1/2)

**В частности, необходимо убедиться, что следующие параметры являются сопоставимыми:**

- Метод распределения прибыли (МРП) используется в мировой практике ТЦО в основном для сделок с объектами интеллектуальной собственности. Применение МРП в целом может базироваться на методологии оценщика, в частности, на расчете эффекта влияния бренда на продажи. Однако при этом прибыль участников сделки от использования интеллектуальной собственности должна определяться на основе фактических, а не прогнозных данных (в т.ч. данных о фактических доходах и расходах в отчетном периоде).
- Альтернативным и более консервативным подходом может стать распределение остаточной прибыли, равной совокупной прибыли сторон сделки за вычетом расчетной прибыли, определяемой на основании сравнительного исследования в соответствии с методами ТЦО (п. 8 ст. 105.13 НК РФ). Вместе с тем, применение этого подхода достаточно трудозатратно (в частности, потребуется определить расчетную прибыль для сторон сделки) и не использует существующую методологию оценщика.



# Метод распределения прибыли (2/2)

## Распределение прибыли пропорционально вкладу сторон

Возможно разработать внутреннюю систему оценки вкладов сторон с учетом подп.1 п.5 и п.10 ст.105.13 НК РФ . Пример:

| Факторы  | Относительная значимость | Вклад Лицензиара | Вклад Лицензиата | Вес Лицензиара | Вес Лицензиата |
|--|--------------------------|------------------|------------------|----------------|----------------|
| Расходы на создание товарного знака                            | 5%                       | 100              | 0                | 5%             | 0%             |
| Стоимость активов, используемых в извлечении прибыли по сделке | 15%                      | 5                | 95               | 1%             | 14%            |
| Численность персонала, занятого в маркетинге                   | 40%                      | 5                | 95               | 2%             | 38%            |
| Рыночный риск  | 40%                      | 3                | 97               | 1%             | 39%            |
| <b>Итого</b>   | <b>100%</b>              | <b>N/A</b>       | <b>N/A</b>       | <b>9%</b>      | <b>91%</b>     |

| Общая прибыль, подлежащая распределению | Доля Лицензиара | Доля Лицензиата | Прибыль Лицензиара | Прибыль Лицензиата |
|---|-----------------|-----------------|--------------------|--------------------|
| 1 000 000                               | 9%              | 91%             | 90 000             | 910 000            |

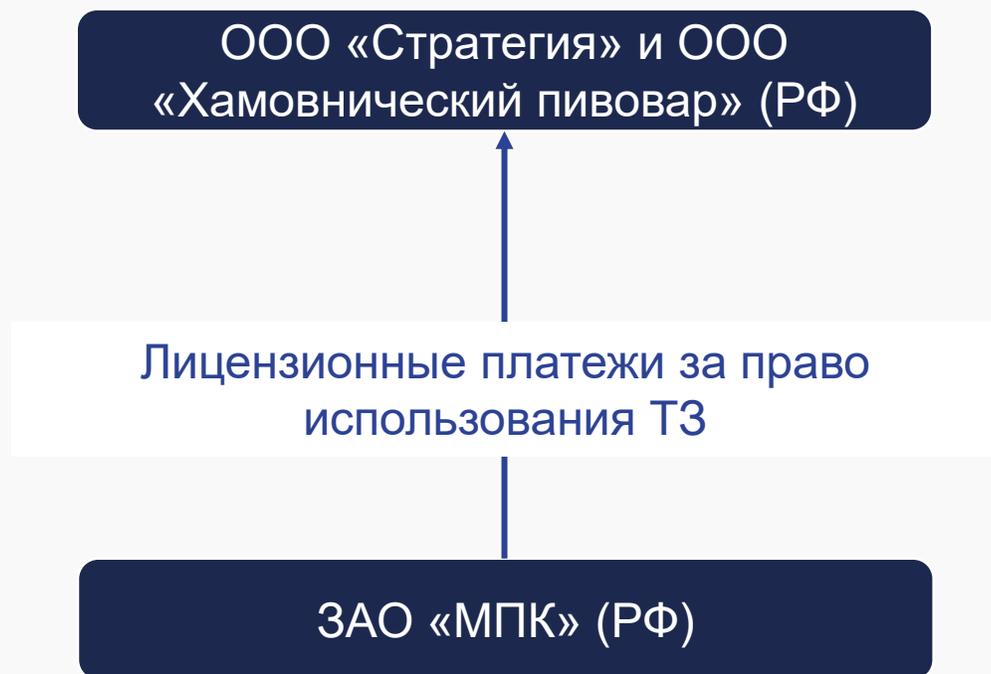


# Обоснование ставки роялти на базе отчетов оценщика

- В целом, использование отчетов оценщика является наиболее простым и очевидным способом подтверждения цен в Анализируемых сделках. Вместе с тем, формально результаты независимой оценки могут применяться для обоснования цен лишь применительно к разовым сделкам, под которыми понимаются сделки, экономическая суть которых отличается от основной деятельности организации и которые осуществляются на разовой основе (п. 9 ст. 105.7 НК РФ). Эта позиция подтверждается письмом Минфина РФ от 20.02.2013 № 03-01-18/4783.
- Как правило, сделки с ИС не отвечают критериям признания их разовыми, так как осуществляются на периодической основе и связаны с основной деятельностью участников. Таким образом, налоговые органы по формальным признакам могут оспорить использование отчетов оценщика и попытаться применить другие методы ТЦО.
- Вместе с тем, отчеты оценщика могли бы послужить основой для подготовки документации по ТЦО, т.к. подход оценщика в общих чертах схож с методом распределения прибыли (ст. 105.13 НК РФ).



## (+) Дело «МПК» (А40-153860/2015)



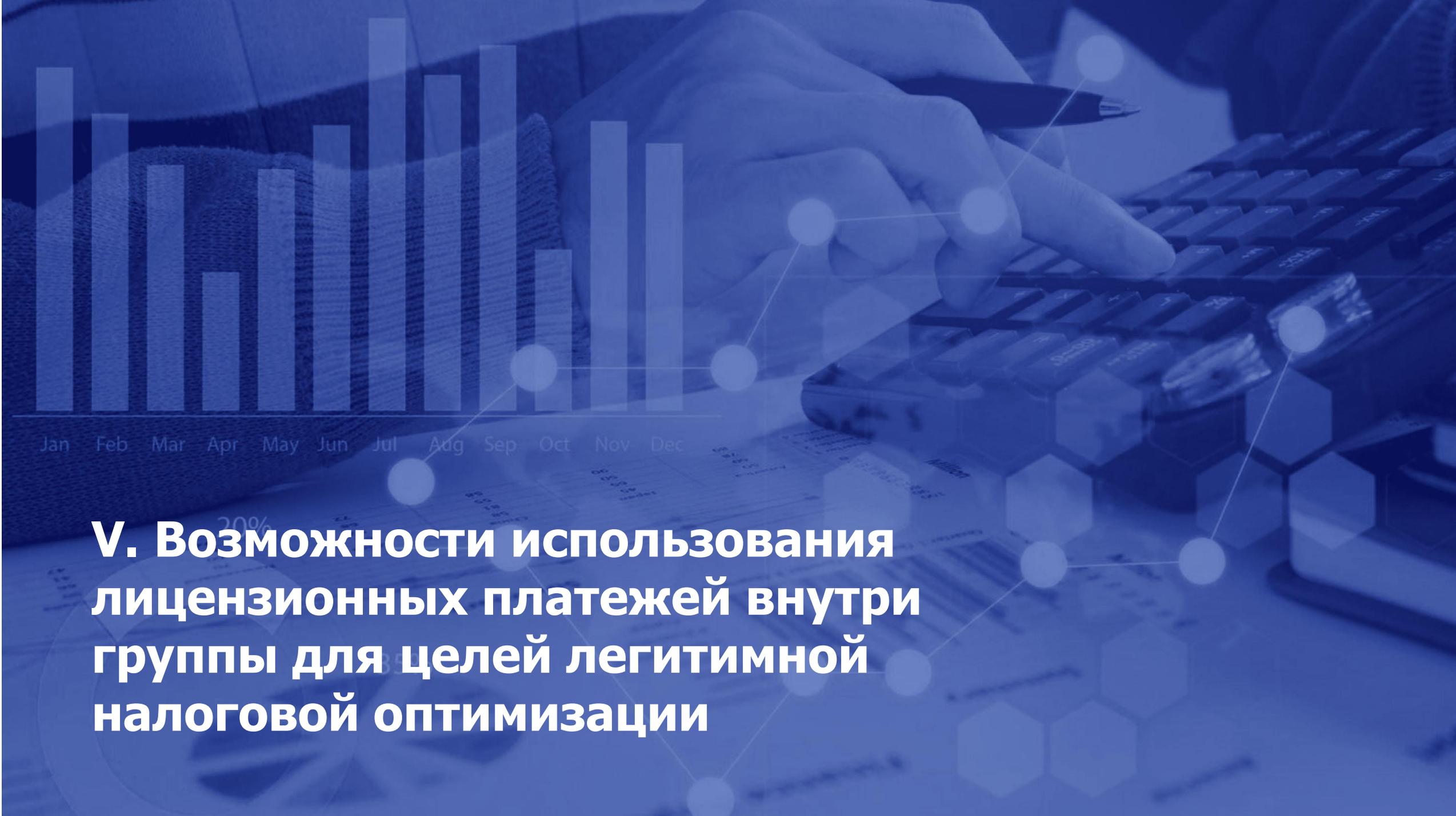
### Доводы налогового органа:

- Обществом получена **необоснованная налоговая выгода** в сделках с взаимозависимыми лицами.

### Доводы судов:

- **наличие взаимозависимости** между участниками сделки может являться **основанием для проверки уровня цен** на предмет их соответствия рыночным;
- **инспекция не доказала** не соответствие размера ЛП рыночному уровню, равно как и негативного влияния взаимозависимости;
- согласно заключению эксперта фактически **ставки роялти по лицензионным соглашениям находятся в пределах рыночного диапазона ставок роялти.**





**V. Возможности использования лицензионных платежей внутри группы для целей легитимной налоговой оптимизации**

# Лицензионные платежи внутри группы для целей **легитимной налоговой оптимизации**

## Лицензионные платежи – это легальные расходы

- Согласно подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации при исчислении налога на прибыль **подлежат включению в состав прочих расходов**, связанных с производством и реализацией.
- Данные платежи в некоторых случаях могут не облагаться/облагаться по пониженным налогом на прибыль у получателя роялти (ф/л, ИП, иностранные компании, IP box и т.п.).
- **НО (!)** помним про налог у источника (отмена СОИДН с Нидерландами, изменения по иным странам – **освобождение/льготная ставка??**)

## Основные рисковые области (необоснованная налоговая выгода)

- Риск признания налоговым органом расходов Лицензиата не соответствующими требованиям налогового законодательства (в частности, требованиям ст.252 НК РФ), **особенно в отношении ноу-хау** и иных «сложных» платежей, выгода от использования которых не очевидна;
- Риск признания ставки роялти – не соответствующей рыночной, в случае признания сторон сделки (лицензионного договора) взаимозависимыми лицами.



# Лицензионные платежи внутри группы для целей легитимной налоговой оптимизации

## Риски экономической обоснованности

- **Приоритет содержания над формой** (не нужно натягивать «Сову на глобус», используем только РЕАЛЬНЫЕ сделки).
- Ноу-хау и иные сложные платежи с большой осторожностью (наличие Патентов и т.п.).
- Подготовка **защитного файла** и Политики по использованию ТЗ.

## Риски контроля цен

- ТЦО документация для контролируемых сделок;
- Экспертное заключение с расчетом рыночной цены для формально не контролируемых сделок;
- Отчет оценщика для разовых неконтролируемых сделок.

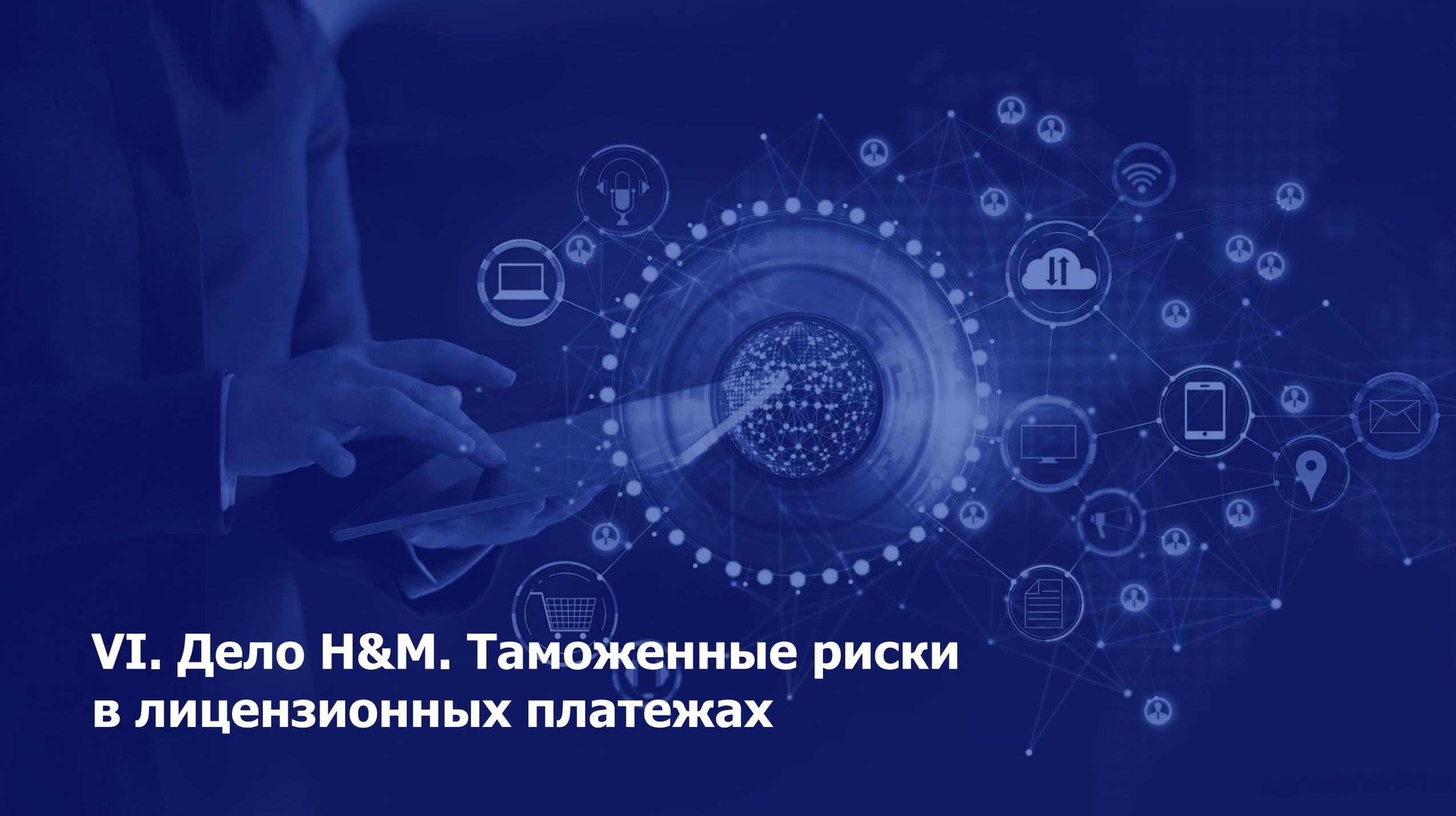
**NB!** Всегда помним про неналоговые аспекты (включение роялти в таможенную стоимость приобретаемых товаров, затраты и время на регистрацию ИС и т.п.)



# Примерное содержание «защитного файла» (на ТЗ)

- **Цели и задачи** использования товарного знака в деятельности Лицензиата
- **Правовой анализ товарных знаков**, принадлежащих Лицензиару
- **Анализ рыночной среды** и брендов производителей в сфере решений по товарам под ТЗ
- **Оценка вклада локального персонала** в продвижение бренда (оценка вклада правообладателя и персонала Лицензиата в привлекательность бренда на российском рынке)
- **Выводы в отношении экономически обоснованного использования товарного знака** в деятельности Лицензиата, разграничение периодов, в которых такое использование возможно, и периодов, в которых такое использование невозможно. Данные выводы должны быть сформулированы с учетом требований налогового и таможенного законодательства, а также законодательства в сфере интеллектуальной собственности
- **Политика по порядку экономически обоснованного использования товарного знака** в деятельности Лицензиата (порядок нанесений товарного знака на продукцию ООО, порядок продвижения товаров Лицензиата под брендом и т.п.)





**VI. Дело Н&М. Таможенные риски  
в лицензионных платежах**

# Таможенные риски в лицензионных платежах

## Суть дела Н&М

В декабре 2020 года ФТС возбудила уголовное дело по ч.2 ст.194 УК РФ (уклонение от уплаты таможенных платежей в особо крупном размере) против российской дочки Н&М:

- уклонение от уплаты таможенных пошлин на 3,1 млрд руб.
- невключение в таможенные декларации 2016-2019 годов некоторых лицензионных платежей, которые компания перечисляла шведской «матери»
- неправомерное занижение таможенных пошлин

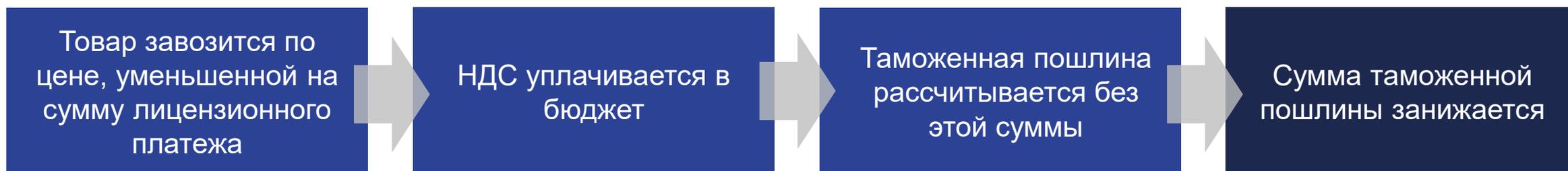
На Н&М было доначислено и взыскано 3,1 млрд рублей в бюджет, но это не помешало возбуждению уголовного дела.

**Возможное наказание:** штраф, лишение свободы сроком до 5 лет. В случае действия организованной группы лиц – от 7 до 12 лет



# Таможенные риски в лицензионных платежах

Возможная оптимизационная схема и последствия:



**NB!** Сама по себе выплата роялти, естественно, не признается незаконной, однако важно, чтобы баланс распределения стоимости между лицензионными платежами иностранным компаниям-правообладателям и реальной ценой товара в РФ не вызывал подозрений у таможенных органов



# Интересная **судебная практика:** **Дело № А40-213505/2020**

**Оспариваемые Решения Московской областной таможни (об отказе во внесении изменений (дополнений) в сведения, указанные в ДТ) были признаны недействительными**

**Постановление 9 ААС № 09АП-63310/2021 от 07.12.2021 (иск ООО «ИКЕА ТОРГ» к Московской областной таможне) (выдержки):**

«Таким образом, таможенная стоимость ввозимых товаров должна определяться на основании статей 38-40 ТК ЕАЭС, а именно, исходя из цены сделки с ввозимыми товарами, т.е. на основании Положений договора поставки, а именно – стоимости товаров, указанных в Соглашениях о цене, Приложениях к Договору поставки и соответствующих счетах (инвойсах).

Суд первой инстанции пришел к правильному выводу, что, учитывая, что уплата лицензионного платежа не связана с ввозимыми товарами, а относится к использованию «системы» правообладателя в процессе продажи товаров, лицензионные платежи не подлежат включению в таможенную стоимость ввозимых товаров.»



# Интересная судебная практика: Дело № А40-213505/2020

Решение АС г. Москвы от 12.08.2021 (выдержки):

«В отношении решений судов по делам ООО «Бершка СНГ» № А09-1751/2021 и ООО «Пулл энд Беар СНГ» № А09-1129/2021...

...Лицензионные платежи за использование товарного знака указанные компании добровольно включали в таможенную стоимость ввозимых товаров. Поэтому спор о включении данных лицензионных платежей отсутствовал. Причиной включения этого лицензионного платежа является то, что данные компании всегда понимали, что несмотря на то, что Договор коммерческой концессии не предоставляет им прав на использование товарного знака при импорте товаров, таможенные органы никогда добровольно не согласятся на невключение этого платежа в таможенную стоимость и, в результате, ввоз и таможенное оформление каждой партии товара будет сопровождаться судебным процессом. Поэтому данные компании добровольно включают лицензионный платеж за использование товарного знака в таможенную стоимость ввозимых товаров».





# О Группе

Группа «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ» - одна из крупнейших российских организаций, оказывающих услуги в области налогов и права, финансового и управленческого консалтинга, бухучета, аудита и МСФО, оценки и инвестиционного консультирования

## Цифры и факты

- Более **25 лет** опыта работы
- Свыше **200** специалистов
- Более **16 000** успешно реализованных проектов для ведущих игроков различных отраслей

## Рейтинги

Группа ежегодно занимает ведущие позиции в списках крупнейших аудиторских, оценочных и консалтинговых организаций России по версии аналитического агентства RAEX.

**23 место** – среди консалтинговых групп

**7 место** – в области налогового консалтинга

**8 место** – в области юридического консалтинга

**3 tier** – в рейтинге World TP среди лучших ТЦО практик в РФ



# СТРУКТУРИРОВАНИЕ ЛИЦЕНЗИОННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ. ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

## ЭКСПЕРТЫ ГРУППЫ «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ» ОКАЖУТ МЕТОДОЛОГИЧЕСКУЮ И ПРАКТИЧЕСКУЮ ПОМОЩЬ В ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И СОКРАЩЕНИИ РИСКОВ

- Анализ текущей структуры лицензионных платежей
- Оценка правомерности проведения лицензионных платежей
- Выявление налоговых рисков в рамках проведения лицензионных платежей
- Анализ рисков трансфертного ценообразования, проверка цен в сделках
- Выявление валютных рисков в рамках лицензионных платежей
- Анализ формирования стоимости товаров и расчета таможенных пошлин, выявление таможенных рисков
- Разработка легальных схем налоговой оптимизации в рамках лицензионных платежей
- Сопровождение взаимодействия с органами налогового, таможенного и валютного контроля
- Оспаривание решений органов в суде, представление интересов клиента

## ПРОФАЙЛ

- Более 25 лет успешной реализации проектов в области налогов и права.
- В команде – специалисты, работавшие в налоговых органах на руководящих позициях.
- 8 место – юридический консалтинг (RAEX)
- В списке лучших практик в области ТЦО в России по версии World Transfer Pricing (3 tier).
- Полный комплекс услуг «под ключ» – от анализа до сопровождения взаимодействия с органами.



## АЛЕКСАНДР СИЛАКОВ

Партнер. Руководитель практики Налогов и права

☎ +7 (495) 740-16-01

✉ [contact@delprof.ru](mailto:contact@delprof.ru)

# Спасибо за внимание!

