

Дуплетом по претензиям налоговых органов к лицензионным платежам

Если среди расходов налогоплательщика есть расходы на выплату роялти, налоговые органы обязательно ими заинтересуются. Обоснованность лицензионных платежей стала предметом очередного налогового спора, рассмотренного Президиумом ВАС РФ 14 июня 2011 г. (дело № 15093/10).

Джангар Джальчинов,
советник международной юридической компании Salans

{ НАЛОГ
НА ПРИБЫЛЬ }

Вроли жертвы для проверяющих выступило ООО «САБМиллер РУС». Компания провинилась, уменьшив налоговую базу по налогу на прибыль на сумму лицензионных платежей, выплаченных иностранным правообладателям товарных знаков.

По мнению налогового органа, ООО не имело на это права. Во-первых, для ведения торговой деятельности ему не нужны были права на использование товарных знаков. Во-вторых, полученные права общество предоставило в сублицензию под меньшую ставку роялти по сравнению с той, по которой они были получены. То есть ООО уплачивало лицензионные платежи не в собственных интересах, а в интересах иного юридического лица — пивоваренной компании.

Таким образом, у Президиума ВАС РФ возникли ключевые правовые вопросы: может ли налогоплательщик учесть расходы, которые ему не были необходимы? Вправе ли налогоплательщик признать затраты, внешне произведенные в пользу третьего лица?

Спор возник не на пустом месте. У него свои исторические предпосылки.

ИСТОРИЯ ВОПРОСА

Еще в 2006 г. Арбитражный суд г. Москвы принял решение по неизвестному делу ООО «ТрансМарк», пра-

вопреемником которого стало ООО «САБМиллер РУС». Данным решением (№ А40-65694/06-151-391) суд первой инстанции признал незаконным учет компанией лицензионных платежей в 2002—2004 гг. по следующим причинам.

Во-первых, оптовой торговлей пивом занимается ООО «ТрансМарк», а его производством — другая организация, которой и нужны права на использование товарных знаков. Следовательно, наличие лицензионных соглашений не является условием ведения обществом торговой деятельности.

Во-вторых, предоставляемые товарные знаки ООО «ТрансМарк» использует только для последующей передачи прав на них Калужской пивоваренной компании. Между тем, если ставка роялти для ООО была установлена в размере 4—10%, пивоваренная компания выплачивала обществу роялти в размере 0,1%. Значит, деятельность по предоставлению прав на использование товарных знаков является для ООО «ТрансМарк» заведомо нерентабельной и ведется исключительно в интересах третьего лица.

В-третьих, общество и пивоваренная компания связаны одним учредителем, что и повлияло на результаты сделок.

По тем же основаниям суд первой инстанции признал неправомерным применение и вычета НДС, удержанного

СУДЕБНОЕ РЕШЕНИЕ

ООО «ТрансМарк» в качестве налогового агента при выплате лицензионных платежей иностранным правообладателям.

Суды апелляционной и кассационной инстанций поддержали позицию суда первой инстанции и оставили судебный акт без изменения.

В 2007 г. ООО «ТрансМарк» дважды обращалось в ВАС РФ с заявлениями о пересмотре судебных актов в отношении налога на прибыль. Однако попытки не увенчались успехом.

КАК НДС СПАС ПОЛОЖЕНИЕ

В 2008 г. ООО «ТрансМарк» обратилось в ВАС РФ с заявлением о пересмотре судебных актов уже в части НДС. На этот раз Президиум ВАС РФ не остался в стороне и высказал свою позицию в постановлении от 11.11.2008 № 7419/07. В частности, необходимость лицензионных прав он усмотрел в том, что по соглашениям с пивоваренной компанией произведенная продукция реализуется только ООО «ТрансМарк». Президиум ВАС РФ обратил внимание на то, что при определении рентабельности необходимо оценивать не отдельные операции, а экономические результаты всей торговой деятельности ООО.

Выводы, сделанные в постановлении Президиума ВАС РФ, явно выходили за пределы условий вычета НДС, предусмотренных налоговым законодательством, и не были обусловлены исключительно спецификой НДС. Возникает вопрос: не являлись ли состоявшиеся судебные акты в части налога на прибыль судебной ошибкой?

Решив проверить это на практике, ООО «ТрансМарк» после получения позиции Президиума ВАС РФ представило уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за 2005—2007 гг., в которых заявило расходы на выплату иностранным правообладателям лицензионных платежей за использование товарных знаков.

Между тем в 2009 г. ООО «ТрансМарк» было реорганизовано в форме присоединения к ООО «САБМиллер РУС», на до-

лю которого и выпала миссия по завершению затянувшейся эпопеи.

Естественно, налоговый орган в учете спорных расходов отказал, руководствуясь доводами, ранее нашедшими поддержку у судебных органов.

При оспаривании соответствующих решений налогового органа суды первой и апелляционной инстанций, ссылаясь на постановление Президиума ВАС РФ по НДС, признали позицию налогового органа незаконной (см. дела № А40-155000/09-33-1217, А40-155094/09-140-1305 и А40-154999/09-108-1176), однако ФАС Московского округа отменил судебные акты, отказав ООО «САБМиллер РУС» в удовлетворении исковых требований.

Уже проторенной тропой ООО «САБМиллер РУС» обратилось в ВАС РФ, а коллегия судей посчитала возможным направить дело № А40-154999/09-108-1176 в Президиум ВАС РФ для оценки.

Президиум ВАС РФ 14 июня 2011 г. поддержал принятые в пользу налогоплательщика акты судов первой и апелляционной инстанций по делу № А40-154999/09-108-1176.

ДОВОДЫ СУДОВ В ПОЛЬЗУ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Суды первой и апелляционной инстанций исходили из обоснованности спорных расходов.

Как указал Конституционный суд РФ, обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Исходя из принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик самостоятельно и единолично оценивает ее эффективность и целесообразность (определения от 04.06.2007 № 320-О-П и 366-О-П).

Собственно довод налогового органа о необходимости заключения ООО «САБМиллер РУС» (ООО «ТрансМарк») лицензионных соглашений прямо вошел в клинч с запретом на оценку целесо-

образности произведенных расходов, тем более если учитывать внутригрупповые отношения между организациями, для которых традиционно разделение функций и направлений деятельности в целях снижения издержек, контролирования и реализации единой политики. В данном случае это проявилось в разграничении производственной и сбытовой деятельности.

Суды отметили, что наличие прав использования товарных знаков было необходимо ООО «САБМиллер РУС». Сублицензионные договоры служили для юридического оформления отношений между обществом и пивоваренной компанией по организации санкционированного производства под товарными знаками пивной продукции и ее последующей реализации в рамках национального рынка. То есть пивоваренная компания обязана реализовывать продукцию только ООО.

Лицензионные права необходимы были для осуществления мероприятий по планированию объема и ассортимента продукции, по ее продвижению и продаже на территории РФ с несением всех расходов по рекламе, созданию торговой сети и проч.

Общество контролировало производство и качество выпущенных лицензионных товаров посредством размещения заказов, организации закупки сырья и материалов, оказания консультационных услуг. Оно также осуществляло контроль за перемещением готовой продукции на свои склады и сбыт продукции дистрибьюторам посредством создания заявок на поставку, заказа транспорта и проч. Поэтому в данном деле обоснованность лицензионных платежей могла быть рассмотрена исключительно с точки зрения их направленности на получение дохода.

Суды указали, что налоговый орган необоснованно разграничивает доходы и расходы в виде полученных сублицензионных и выплаченных лицензионных платежей в отношении дохода от реализации пива. Ведь расходы общества на приобретение прав по лицензионным договорам направлены на получение

дохода от реализации товаров, обозначенных товарными знаками. В такой ситуации именно реализация пива, произведенного пивоваренной компанией, и являлась для общества той деятельностью, от которой оно получает доход и для осуществления которой требовалось заключение лицензионного соглашения.

На основании изложенного суды пришли к выводу, что в рамках избранной структуры договорных отношений с контрагентами ООО «САБМиллер РУС» не получало необоснованной налоговой выгоды.

Похоже, в истории об учете лицензионных платежей налогоплательщиком продукции поставлена жирная точка. Об этом свидетельствует и тот факт, что ранее, 28 октября 2010 г., Президиум ВАС РФ рассмотрел схожее дело ЗАО «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» (№ 8867/10).

Аналогично делу «САБМиллер РУС» в деле ЗАО «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» тот же самый налоговый орган указывал, что вычет лицензионных платежей неправомерен, поскольку товарные знаки фактически использовались не ЗАО, а компанией, изготавливающей табачную продукцию и введившей ее в гражданский оборот. То есть, по мнению налогового органа, ЗАО осуществляло расходы в пользу производителя.

Между тем, как правомерно отметил Президиум ВАС РФ, в полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического эффекта с меньшими затратами.

Таким образом, при оценке обоснованности расходов необходимо учитывать исключительно их направленность на получение налогоплательщиком доходов. При этом оценивается деятельность налогоплательщика в целом, а не отдельные операции, которые сами по себе могут быть убыточными, но обеспечивают возможность ведения деятельности как таковой.