

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ БЕЗВОЗМЕДНОГО ПОЛУЧЕНИЯ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ НА ТОВАРНЫЙ ЗНАК

УРОКИ
МАРКЕТИНГА



В статье **Н.В.Харивуло** – юриста юридической фирмы «Городисский и партнеры» (Москва, HarivuloN@gorodissky.ru), исследуются налоговые риски, связанные с определением внереализационного дохода в виде безвозмездно полученных имущественных прав на товарный знак для целей исчисления налога на прибыль организаций.

Ключевые слова: товарный знак, правообладатель, налогоплательщик, лицензионный договор, безвозмездно полученные имущественные права на товарный знак, налоговые риски.

TAX RISKS OF GRATUITOUS RECEIPT OF PROPERTY RIGHTS TO A TRADEMARK

The article of **N.V.Harivulo**, Lawyer law firm «Gorodissky & Partners» (Moscow, HarivuloN@gorodissky.ru), examines the tax risks associated with the definition of non-operating income in the form of gratuitously received property rights to a trademark for purposes of calculating tax on profit of organizations.

Key words: trademark, copyright, taxpayer, license contract, gratuitously received property rights to trademark, tax risks.

Как указано в п. 1 ст. 1477 ГК РФ, товарный знак представляет собой обозначение, служащее для индивидуализации товаров юридических лиц или индивидуальных предпринимателей. Крупнейшие производители – правообладатели товарных знаков, как правило, заинтересованы в том, чтобы при реализации их товаров использовался товарный знак, позволяющий потребителям отличить их продукцию от продукции иных производителей. При этом на практике не всегда такое использование оформляется возмездным лицензионным договором. В этом случае у организации существуют налоговые риски, связанные с возможностью



возникновения у нее внереализационного дохода в виде стоимости безвозмездно полученных имущественных прав на товарный знак и, как следствие, обязанности уплатить в бюджет соответствующий налог на прибыль.

В соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в

частности, доходы в виде безвозмездно полученных имущественных прав. При этом согласно п. 2 ст. 248 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с воз-



никновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Как справедливо указывает Минфин России в разъяснениях о порядке учета доходов в виде безвозмездно полученного товарного знака в целях налогообложения прибыли, если получение налогоплательщиком неисключительного права пользования объектом интеллектуальной собственности (в том числе товарным знаком) не сопровождается каким-либо встречным предоставлением получающей стороны (обязанностью передать имущество, оказать услуги, выполнить работы), то такое получение рассматривается для целей налогообложения как операция по безвозмездному получению имущественного права¹. При получении налогоплательщиком имущественных прав безвозмездно их стоимость, определенная в установленном порядке, должна быть им включена в состав внереализационных доходов для целей налогообложения прибыли, если иное не предусмотрено ст. 251 НК РФ, определяющей перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли².

Безвозмездное получение имущественного права на товарный знак может быть осуществлено только при наличии у правообладателя исключительного права на зарегистрированный в установленном порядке товарный знак. Из этого вытекает, что использование незарегистрированного товарного знака без выплаты вознаграждения не указывает на получение внереализационного дохода в виде безвозмезд-

но полученных имущественных прав на товарный знак и не дает оснований для применения п. 8 ст. 250 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль³.

Внереализационный доход в виде безвозмездно полученных имущественных прав на товарный знак имеет место, когда подтверждена фактическая передача и безвозмездное использование соответствующих имущественных прав на зарегистрированный товарный знак⁴. При этом использование товарного знака способом, не предусмотренным в лицензионном договоре, влечет риск признания налоговым органом такого использования внереализационным доходом в виде безвозмездно полученного имущественного права на товарный знак⁵.

В этой связи следует отдельно остановиться на налоговых рисках, связанных с возможностью применения налоговыми органами п. 8 ст. 250 НК РФ в отношении безвозмездного использования товарного знака без лицензионного договора. Например, если налогоплательщик с согласия правообладателя безвозмездно будет использовать его товарный знак до регистрации возмездного лицензионного договора с правообладателем, существует налоговый риск получения налогоплательщиком в указанный период внереализационного дохода от безвозмездного использования товарного знака, которое не сопровождается каким-либо встречным предоставлением получающей стороны.

При этом существует достаточно спорная судебная практика, согласно

³ Аналогичные выводы содержатся в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16 июня 2011 г. по делу № А56-29592/2010.

⁴ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 9 декабря 2009 г. по делу № А40-78017/09-115-467.

⁵ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 января 2015 г. по делу № А56-12412/2014.

¹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 28 апреля 2010 г. № 03-03-06/1/299.

² Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 13 февраля 2009 г. № 03-03-06/1/69.



которой безвозмездное использование товарного знака в отсутствие лицензионного договора не может быть охарактеризовано как безвозмездное получение имущественных прав на товарный знак, влекущее образование внереализационного дохода у налогоплательщика. Обосновывая эту позицию, суды указывают, что фактическое использование товарного знака в отсутствие лицензионного договора не может рассматриваться как передача налогоплательщику имущественных прав на товарный знак⁶. На основании указанной позиции применение п. 8 ст. 250 НК РФ считается правомерным только в случае безвозмездной передачи соответствующих имущественных прав по договору.

Вместе с тем безвозмездное использование имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности возможно и без договора. Так, если налогоплательщик, передав исключительное право на использование товарного знака другому лицу, продолжает использовать товарный знак для нанесения на потребительскую упаковку реализуемой продукции без выплаты вознаграждения новому правообладателю, налоговые органы и суды могут признать такое использование внереализационным доходом по п. 8 ст. 250 НК РФ⁷. При этом, по мнению автора, безвозмездное использование имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности без договора может повлечь налоговые риски признания такого использования внереа-

лизационным доходом по п. 8 ст. 250 НК РФ только в случае, если доказано фактическое волеизъявление правообладателя на безвозмездную передачу имущественных прав на объект интеллектуальной собственности.

В этой связи следует отметить, что волеизъявление на безвозмездную передачу имущественных прав на товарный знак может быть выражено не только в лицензионном договоре, но и в иных случаях его использования. Например, безвозмездное использование налогоплательщиком товарных знаков может осуществляться без письменного разрешения либо договора, но под фактическим контролем правообладателя товарных знаков, являющегося учредителем налогоплательщика. Суды в рассматриваемой ситуации отмечают, что использование товарных знаков под контролем правообладателя – учредителя налогоплательщика, свидетельствует о факте передачи правообладателем права пользования товарными знаками налогоплательщику⁸.

По мнению автора, отсутствие письменного разрешения на использование товарных знаков не свидетельствует об отсутствии фактического волеизъявления правообладателя на безвозмездную передачу права пользования товарными знаками в силу взаимозависимости налогоплательщика и правообладателя. При этом, как представляется, необходимо разграничить волеизъявление на безвозмездную передачу имущественных прав на товарный знак и волеизъявление на реализацию товара, маркированного товарным знаком. Так, правообладатель товарного знака может выдать другой организа-

⁶ Постановление ФАС Московского округа от 28 декабря 2010 г. по делу № А40-168732/09-127-1389, от 15 декабря 2010 г. по делу № А40-38060/10-127-175, постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 января 2014 г. по делу № А56-11828/2013.

⁷ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11 декабря 2014 г. по делу № А11-11656/2013.

⁸ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24 августа 2012 г. по делу № А56-23663/2011, постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 декабря 2012 г. по делу № А56-23663/2011.



ции письменное разрешение на реализацию товара, маркированного его товарным знаком, не наделяя ее правом самостоятельного и непосредственного пользования самим товарным знаком. Указанная организация, в свою очередь, реализует маркированную продукцию, не нанося самостоятельно на нее товарный знак.

Автор полагает, что выданное правообладателем письменное разрешение на реализацию товара, маркированного его товарными знаками, не свидетельствует о получении лицом, ее осуществляющим, имущественных прав непосредственно на сам товарный знак и не влечет у него налоговых рисков, связанных с образованием внереализационного дохода, предусмотренного п. 8 ст. 250 НК РФ. В этой связи неиспользование налогоплательщиком товарного знака как самостоятельного объекта гражданских прав свидетельствует об отсутствии у него дохода, подлежащего учету в целях исчисления налога на прибыль в порядке, предусмотренном п. 8 ст. 250 НК РФ⁹.

Помимо волеизъявления сторон на передачу имущественного права на товарный знак, необходимым элементом указанного правоотношения является безвозмездность использования товарного знака, которая предполагает отсутствие обязанности встречного предоставления за полученное имущественное право на товарный знак. В этой связи существует точка зрения, согласно которой для применения п. 8 ст. 250 НК РФ имеет значение не только встречное предоставление за получение соответствующего имущественного права на товарный знак, но и встречное предоставление по иным обязательствам, связанным с использованием

товарного знака¹⁰.

В судебной практике рассматривалось дело, в котором налогоплательщик использовал на производимой продукции товарный знак на основании письменного согласия правообладателя, не заключая с ним лицензионный договор и не уплачивая лицензионные платежи. При этом между налогоплательщиком (покупателем) и правообладателем (продавцом) был заключен договор на поставку правообладателем налогоплательщику за плату вспомогательных материалов для производства продукции, маркированной товарным знаком. Кроме того, между налогоплательщиком (заказчиком) и правообладателем (исполнителем) были заключены договоры оказания услуг, в соответствии с которыми исполнитель принял на себя обязательства по оказанию таких услуг как испытание сырья и готовой продукции, разработка (корректировка) рецептур, консультационные услуги по технологии и процессам производства, в том числе по техническому консультированию при эксплуатации технологического оборудования и производственных объектов, улучшению качества производимой продукции и расширению ее ассортимента, отработке технологии производства с применением новых видов сырья и оборудования, а заказчик, в свою очередь, обязался принять услуги и оплатить их.

Согласно постановлению ФАС Северо-Западного округа от 10 апреля 2014 г. по делу № А56-30538/2013, в котором рассматривалась вышеуказанная ситуация, отношения налогоплательщика и правообладателя по использованию товарного знака носят возмездный характер, поскольку у них существуют встречные обязательства из несколь-

⁹ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 декабря 2011 г. по делу № А56-22352/2011.

¹⁰ Преображенская А.А. Вопрос-ответ//Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2014. № 11. С. 72–74.



ких сделок. В связи с этим у налогоплательщика нет предусмотренного п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационного дохода от безвозмездного пользования имуществом правами и обязанности включать его в состав внереализационных доходов¹¹.

Однако, по мнению автора, указанные выводы суда недостаточно обоснованы. Налогоплательщик использует товарный знак под контролем правообладателя. Использование товарного знака налогоплательщиком связано с его обязательствами по оплате товаров и услуг, необходимых для производственного процесса по договорам с правообладателем. Однако этот факт не подтверждает, что отношения налогоплательщика и правообладателя по использованию товарного знака носят возмездный характер. Поскольку обязательства передать правообладателю имущество (имущественные права), выполнить для него работы, оказать услуги в связи с получением налогоплательщиком от правообладателя права использовать товарный знак указанными договорами не предусмотрено, то наличие у налогоплательщика таких обязательств как использование производственных, технологических решений, управленческих технологий, производственного контроля и материалов не может рассматриваться в качестве возмездного получения права пользования товарным знаком. В этой связи у налогоплательщика в аналогичных обстоятельствах может возникнуть налоговый риск, связанный с вероятностью образования предусмотренного п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационного дохода от безвозмездного пользования имуществом правами на товарный знак.

Таким образом, для подтверждения

¹¹ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10 апреля 2014 г. по делу № А56-30538/2013.

возмездности и избежания вышеуказанного налогового риска встречное предоставление должно быть направлено непосредственно на оплату за полученное имуществом право на товарный знак, а не на оплату других, пусть даже связанных с ним, обязательств. В этой связи, чтобы избежать налогового риска при применении вышеуказанной нормы, необходимо в договоре (лицензионном или каком-либо ином между теми же лицами) устанавливать возмездное использование передаваемого объекта интеллектуальной собственности через встречное предоставление за получение соответствующих имущественных прав. При этом такое встречное предоставление может быть осуществлено как в денежной, так и в иной форме, например, выполнением для правообладателя определенных работ либо оказанием ему услуг (таким встречным предоставлением может быть обязательство лицензиата размещать товарные знаки правообладателя в рекламных объявлениях при рекламе соответствующих товаров). Такое встречное предоставление должно осуществляться непосредственно за полученное имуществом право на объект интеллектуальной собственности.

В соответствии с п. 2 ст. 1235 ГК РФ предоставление права использования товарного знака по лицензионному договору подлежит государственной регистрации. Ключевым фактором при определении возмездности получения имущественных прав на товарный знак до регистрации предоставления права использования товарного знака по лицензионному договору является наличие в договоре ретроспективной оговорки, распространяющей возмездные правоотношения сторон на период до регистрации предоставления соответствующего права. Примером такого типа ретроспективной возмездности



может служить ситуация, когда налогоплательщик в период после заключения возмездного лицензионного договора, но до государственной регистрации предоставления права использования товарного знака по указанному договору использует товарный знак при производстве продукции без выплаты вознаграждения правообладателю. При этом стороны в возмездном лицензионном договоре могут предусмотреть, что его условия распространяются на отношения сторон с момента его подписания, установив отдельно размер вознаграждения за пользование товарным знаком до момента государственной регистрации предоставления права использования товарного знака по указанному договору.

Несмотря на это существует налоговый риск, что налоговый орган, принимая во внимание факт, что до государственной регистрации предоставления права использования товарного знака по договору налогоплательщик не вносит правообладателю лицензионных платежей, может прийти к выводу, что в указанный период налогоплательщик использовал товарные знаки безвозмездно, что в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ приводит к образованию у него внереализационного дохода в виде безвозмездно полученного имущественного права на товарный знак. Представляется, что такого рода претензии налогового органа в данном случае неправомерны, поскольку стороны при подписании лицензионного договора могут изначально обусловить его возмездный характер не только после государственной регистрации предоставления права использования товарного знака по договору, но и в период, предшествующий такой регистрации. При таких обстоятельствах отсутствие у налогоплательщика платежей по лицензионному договору непосредственно в

период до государственной регистрации не может безусловно свидетельствовать о безвозмездном характере использования им товарного знака в указанный период. В рассматриваемом случае воля и волеизъявление сторон по лицензионному договору направлены на возмездное использование товарного знака. В связи с этим оснований полагать, что налогоплательщик до регистрации предоставления права использования товарного знака по договору пользовался им на безвозмездной основе, нет¹².

Если налогоплательщику по согласованию с правообладателем товарных знаков разрешено без выплаты лицензионного вознаграждения начать производство продукции с их использованием до завершения переговоров и подписания возмездного лицензионного договора, это также не означает образование у него в указанный период внереализационного дохода, предусмотренного п. 8 ст. 250 НК РФ, если роялти за указанный период уплачены впоследствии на основании заключенного лицензионного договора. В такой ситуации основания для применения п. 8 ст. 250 НК РФ нет, поскольку использование налогоплательщиком в указанный период товарных знаков не производится на безвозмездной основе, а покрывается стоимостью, уплаченной впоследствии на основании лицензионного договора¹³.

Также существуют налоговые риски, связанные с тем, что налоговый орган может прийти к выводу о занижении размера внереализационных доходов на стоимость безвозмездно полученного имущественного права на товарный

¹² Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 июля 2012 г. по делу № А56-26997/2011.

¹³ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15 декабря 2008 г. по делу № А40-36530/08-75-97, постановление ФАС Московского округа от 1 апреля 2009 г. по делу № А40-36530/08-75-97.



знак и доначислить налог на прибыль в случае, если налогоплательщик при изготовлении и реализации продукции использовал товарный знак до заключения лицензионного договора с правообладателем. При этом впоследствии стороны могут заключить возмездный лицензионный договор, который распространяет свое действие на период использования товарного знака до его заключения, и налогоплательщик производит лицензионный платеж.

В данной ситуации, по мнению автора, претензии налоговых органов также следует признать необоснованными при условии, что плательщик и владелец товарного знака заключили возмездный договор о предоставлении права на использование товарного знака, согласовали цену, распространили действие договора на период использования товарного знака до его заключения. Поэтому отсутствует безвозмездное использование товарного знака до заключения лицензионного договора и нет оснований для определения внереализационного дохода¹⁴. Таким образом, ретроспективная оговорка в возмездном лицензионном договоре свидетельствует о возмездных правоотношениях сторон и до регистрации предоставления прав на товарный знак по лицензионному договору, даже если выплата роялти в указанный период не производилась. В связи с этим в данном случае минимизируются налоговые риски, связанные с применением п. 8 ст. 250 НК РФ к использованию товарного знака в указанный период.

Налоговые риски могут возникнуть и в случае невыплаты роялти в течение определенного периода после регистрации предоставления прав на товарный знак по возмездному лицензионно-

му договору, поскольку налоговый орган может признать такие имущественные права внереализационным доходом по п. 8 ст. 250 НК РФ. При этом налоговый орган может не принять во внимание, что указанная невыплата роялти предусмотрена в соглашении между сторонами с целью предоставления налогоплательщику времени для становления и развития бизнеса, на период которого обязанность внесения роялти в любом случае не отменяется, с последующей оплатой вознаграждения с начала действия лицензионного договора. Представляется, что такая позиция налоговых органов не соответствует возмездной природе взаимоотношений сторон, поскольку волеизъявление сторон в данном случае направлено на заключение возмездного лицензионного договора, и после окончания определенного сторонами периода становления и развития бизнеса у налогоплательщика существуют обязательства по оплате установленного договором вознаграждения за предоставление права пользования товарным знаком, в том числе и за указанный период¹⁵.

Исходя из изложенного сама по себе невыплата роялти в определенный период по возмездному лицензионному договору не является достаточным основанием для вывода о получении налогоплательщиком внереализационного дохода, предусмотренного п. 8 ст. 250 НК РФ. Проведя юридическое исследование налоговых рисков, связанных с определением внереализационного дохода в виде безвозмездно полученных имущественных прав на товарный знак для целей исчисления налога на прибыль организаций, автор пришел к следующим **выводам**.

Определяющим критерием для применения положений п. 8 ст. 250 НК РФ

¹⁴ Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 февраля 2014 г. по делу № А76-25343/2012.

¹⁵ Постановление ФАС Уральского округа от 28 декабря 2011 г. по делу № А07-1758/2011.



при определении внереализационного дохода от использования товарного знака без выплаты роялти является волеизъявление сторон на возмездную либо безвозмездную передачу имущественных прав на товарный знак, поскольку указанное волеизъявление может быть направлено на установление возмездного использования товарного знака, который в определенный период может использоваться и без выплаты роялти до регистрации предоставления прав на товарный знак по возмездному лицензионному договору. При этом волеизъявление на передачу имущественных прав на товарный знак может быть выражено как в лицензионном договоре, так и в иной форме, например, в письменном разрешении правообладателя на использование товарного знака. Также указанное волеизъявление может не иметь конкретного документального выражения, а следовать из сложившихся между сторонами деловых отношений, в том числе взаимозависимости.

Предусмотренный п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационный доход в виде безвозмездно полученных имущественных прав на товарный знак образуется в случае, если подтверждено волеизъявление сторон на безвозмездную переда-

чу имущественных прав использования товарного знака. При этом безвозмездное получение имущественных прав на товарный знак имеет место только в случае, когда их предоставление не связано с возникновением каких-либо встречных обязательств у получателя имущественных прав перед передающим лицом.

Таким образом, при оценке налоговых рисков, связанных с определением внереализационного дохода в виде безвозмездно полученных имущественных прав на товарный знак для исчисления налога на прибыль, приоритет имеет не формальное наличие зарегистрированного лицензионного договора, а оценка сложившихся между сторонами правоотношений, в основе которых – волеизъявление сторон на возмездную либо безвозмездную передачу имущественных прав на товарный знак.

Список литературы

1. Преображенская А.А. *Вопрос–ответ//Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2014. № 11.*
2. Ситникова Е. *Налоговые последствия безвозмездного пользования товарным знаком//Бухгалтерия и банки. 2011. № 3.*