Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

**Вопрос:** ООО, применяющим УСН ("доходы минус расходы"), заключен договор коммерческой концессии (франшизы) с иностранной организацией, не имеющей представительства на территории РФ. Согласно договору ООО перечисляет паушальный (вступительный) взнос, также дополнительно оплачивает программное обеспечение, рекламу и маркетинг. Является ли ООО налоговым агентом по НДС? Какие из перечисленных расходов ООО вправе учесть при определении налоговой базы по УСН?

**Ответ:** ООО, находящееся на УСН, будет являться налоговым агентом по НДС при выплате дохода по договору коммерческой концессии (франшизы) иностранной организации, не имеющей представительства на территории РФ. При этом при определении налоговой базы по УСН организация сможет учесть расходы на программное обеспечение и рекламу. Оплата паушального (вступительного) взноса и маркетинга не включена в перечень расходов при УСН, их отнесение на расходы неправомерно.

**Обоснование:** На основании п. п. 1, 2 ст. 1027 Гражданского кодекса РФ по договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс принадлежащих правообладателю исключительных прав (право на товарный знак, знак обслуживания, коммерческое обозначение и др.).

Договор коммерческой концессии предусматривает использование комплекса исключительных прав, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя в определенном объеме (в частности, с установлением минимального и (или) максимального объема использования), с указанием или без указания территории использования применительно к определенной сфере предпринимательской деятельности (продаже товаров, полученных от правообладателя или произведенных пользователем, осуществлению иной торговой деятельности, выполнению работ, оказанию услуг).

При этом к договору коммерческой концессии применяются правила разд. VII ГК РФ о лицензионном договоре, если это не противоречит положениям гл. 54 ГК РФ и существу договора коммерческой концессии (п. 4 ст. 1027 ГК РФ).

Как следует из вопроса, российским налогоплательщиком с иностранной организацией, не имеющей представительства на территории РФ, заключен именно такой договор, когда одна сторона предоставляет другой стороне право пользования совокупностью исключительных прав (так называемый договор франшизы). Сторона, получившая права, может заниматься изготовлением, продажей определенных товаров, предоставлением услуг под известной торговой маркой согласно условиям договора. При этом российский налогоплательщик находится на упрощенной системе налогообложения.

Несмотря на то что в общем случае организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, на основании п. 5 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ они не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов (п. п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ).

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признается объектом налогообложения по НДС.

Определение места реализации услуг в целях налогообложения НДС регламентировано ст. 148 НК РФ.

Согласно указанной норме права местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ). При этом местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, в том числе при передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; оказании услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации; оказании консультационных, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации.

Таким образом, организация, применяющая УСН, будет являться налоговым агентом по НДС при выплате дохода по договору коммерческой концессии (так называемой франшизе) в виде паушального (вступительного) взноса, программного обеспечения, рекламы и маркетинга.

Согласно пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) передача на территории РФ исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. Однако, если в организации отсутствует раздельный учет и невозможно определить размер лицензионных платежей, приходящихся на операции, подлежащие налогообложению, в налоговую базу по НДС включается вся сумма платежей по договору (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.12.2012 по делу N А19-6354/2012).

Порядок определения налоговой базы налоговыми агентами указан в ст. 161 НК РФ.

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (п. 1 ст. 161 НК РФ).

Налоговая база определяется налоговыми агентами. При этом налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость (п. 2 ст. 161 НК РФ).

Согласно п. 4 ст. 173 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), указанных в ст. 161 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами.

В соответствии с п. 4 ст. 174 НК РФ в случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам. Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

Аналогичные разъяснения приведены в Письме Минфина России от 27.08.2015 N 03-07-08/49471.

В отношении возможности учета ООО, применяющим УСН (с объектом налогообложения "доходы минус расходы"), понесенных расходов по заключенному договору в виде паушального (вступительного) взноса, программного обеспечения, рекламы и маркетинга можно отметить следующее.

Перечень расходов, на которые налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы при определении объекта налогообложения, приведен в ст. 346.16 НК РФ. При этом принимаемые расходы должны соответствовать критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ (быть экономически обоснованными, документально подтвержденными, направленными на получение дохода) (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Согласно ст. 1030 ГК РФ вознаграждение по договору коммерческой концессии может выплачиваться пользователем правообладателю в форме фиксированных разовых и (или) периодических платежей, отчислений от выручки, наценки на оптовую цену товаров, передаваемых правообладателем для перепродажи, или в иной форме, предусмотренной договором. То есть стороны могут предусмотреть выплату единоразового паушального (вступительного) взноса. По поводу возможности его учета налогоплательщиком, находящимся на УСН, следует исходить из следующих норм права.

Подпунктом 2.1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусмотрена возможность уменьшения налоговой базы по УСН на расходы по приобретению исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Соответственно, поскольку расходы в виде паушального (вступительного) взноса ст. 346.16 НК РФ прямо не поименованы, а перечень расходов при УСН является исчерпывающим, полагаем, что организация сможет учесть расходы в виде паушального взноса не по всем приобретаемым объектам интеллектуальной собственности, а только по тем, которые прямо поименованы в пп. 2.1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, сформулировав соответствующим образом условия договора.

Также следует учитывать, что пп. 32 п. 1 ст. 346.16 НК РФ предусмотрена возможность уменьшения налоговой базы по УСН только на периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и правами на средства индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, полезные модели, промышленные образцы).

Таким образом, единовременную выплату в виде паушального (вступительного) взноса в расходы по УСН, скорее всего, отнести будет нельзя. Отдельного подпункта п. 1 ст. 346.16 НК РФ не содержит, пп. 2.1 п. 1 указанной статьи предусматривает ограниченные виды исключительных прав, пп. 32 говорит только о текущих платежах.

Возможность отнесения затрат на расходы по УСН, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям), и расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания предусмотрена пп. 19 и 20 п. 1 ст. 346.16 НК РФ соответственно.

Расходы на маркетинг рассматриваемая норма не содержит, то есть отнесение указанных затрат будет необоснованно.

Согласно Письму Минфина России от 22.10.2004 N 03-03-02-04/1/31 затраты налогоплательщика на оплату маркетинговых услуг не могут относиться к материальным расходам; уменьшать полученные доходы на указанные затраты при определении объекта налогообложения организациями на УСН неправомерно. Судебная практика также придерживается указанного подхода (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.10.2015 N Ф04-25496/2015).

Таким образом, налогоплательщику, применяющему УСН, перед заключением договора коммерческой концессии целесообразно дополнительно оценить возможность отнесения тех или иных затрат согласно перечню ст. 346.16 НК РФ. Наиболее приемлемым является вариант формулирования стоимости договора коммерческой концессии таким образом, чтобы стоимость франшизы полностью погашалась за счет уплаты роялти. В таком случае можно применить пп. 32 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, списывая расходы в полном размере ежемесячно.

Е.С.Григоренко

Советник государственной

гражданской службы РФ

2 класса

15.12.2016

"НДС: проблемы и решения", 2012, N 7

**НДС В РАМКАХ ДОГОВОРА КОММЕРЧЕСКОЙ КОНЦЕССИИ**

В последнее время в нашей стране все большую популярность приобретает ведение бизнеса по договору коммерческой концессии [<1>](#Par6), который представляет собой своего рода аналог распространенного в международной практике договора франчайзинга.

--------------------------------

<1> Слово "концессия" (лат. "concessio") означает "предоставленное разрешение, уступка". В российском законодательстве, кроме коммерческой концессии, можно встретить такое понятие, как концессионное соглашение. Это форма партнерства между частными компаниями и государством на взаимовыгодных условиях. Отношения сторон здесь строятся в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2005 N 115-ФЗ "О концессионных соглашениях". Таким образом, следует различать эти два понятия - договор коммерческой концессии и концессионное соглашение.

Каковы особенности исчисления и уплаты НДС сторонами договора коммерческой концессии? Можно ли передающей стороне воспользоваться льготой на освобождение от уплаты НДС по ст. 149 НК РФ? Об этом читайте в данном материале.

Понятие коммерческой концессии

Согласно п. 1 ст. 1027 ГК РФ по договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс принадлежащих правообладателю исключительных прав, включающий право на товарный знак, знак обслуживания, а также права на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав, в частности на коммерческое обозначение, секрет производства (ноу-хау).

Из определения следует, что сторонами договора являются:

- правообладатель, которому принадлежит комплекс исключительных прав;

- пользователь, который получает лишь **право использовать** исключительные права, принадлежащие правообладателю. При этом передачи или уступки самих прав пользователю не происходит.

Отметим, что в соответствии с п. 4 ст. 1027 ГК РФ к договору коммерческой концессии применяются правила разд. VII ГК РФ о лицензионном договоре с оговоркой: если это не противоречит существу договора коммерческой концессии. Таким образом, ставить знак равенства между ним и лицензионным договором не следует.

Примечание. Сторонами договора коммерческой концессии могут быть коммерческие организации и индивидуальные предприниматели (п. 3 ст. 1027 ГК РФ).

Основное отличие договора коммерческой концессии от лицензионного - объект договора. В первом объектом признается право использования **комплекса** исключительных прав, а во втором - право пользования объектом интеллектуальной собственности. Это очень важный момент, на который мы обращаем внимание и к которому еще вернемся в [разделе](#Par60) "НДС у правообладателя", разбирая вопрос освобождения от уплаты НДС по ст. 149 НК РФ.

Итак, в договоре коммерческой концессии речь идет о комплексе исключительных прав. Если внимательно прочитать определение этого договора, то перечень передаваемых к использованию прав является открытым. Помимо тех, которые были перечислены в п. 1 ст. 1027 ГК РФ, в него могут войти и исключительные права на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, топологии интегральных микросхем, селекционные достижения. Права на все эти результаты интеллектуальной деятельности по законодательству являются также исключительными правами (интеллектуальной собственностью), и права на их использование также могут относиться к предмету договора коммерческой концессии, если они используются в хозяйственной деятельности.

Как отмечалось ранее, договор коммерческой концессии - это аналог договора франчайзинга. Поэтому бухгалтеру не стоит беспокоиться, если он впервые взял в руки документ, обозначенный как договор франчайзинга, и не нашел этого понятия в ГК РФ.

Проще говоря, коммерческая концессия (франчайзинг) - это вид отношений между субъектами предпринимательской деятельности, когда одна сторона (как правило, крупная компания с именем) передает другой стороне (мелкой компании, индивидуальному предпринимателю) за плату право на ведение определенного вида бизнеса, используя раскрученные товарные знаки, принадлежащие правообладателю (франчайзеру). Франчайзер обязуется снабжать пользователя (франчайзи) товарами, технологией, оказывать всяческое содействие в бизнесе. При этом правообладатель сохраняет контроль над пользователями: они обязаны осуществлять свой бизнес только в предписанной им форме, в течение определенного времени и в определенном месте, а также придерживаться стандартов правообладателя.

Франчайзинг широко используется в розничной торговле, ресторанном бизнесе, предприятиях общественного питания, бытовом обслуживании. Плюсы ведения бизнеса в рамках договора коммерческой концессии очевидны. Пользователь осуществляет предпринимательскую деятельность под торговой маркой известной компании, по ее технологии. Это значит, что не требуется значительных организационных затрат, в том числе на рекламу. Таким образом, это хорошая возможность начать предпринимательскую деятельность, имея небольшой стартовый капитал. Правообладатель получает прибыль от платежей пользователя, при этом ему не нужно открывать множество удаленных филиалов.

Права и обязанности сторон договора

Стороны договора коммерческой концессии могут прописать в нем свои обязанности и права (а также ограничение прав) в соответствии с нормами гл. 54 ГК РФ. Например, как следует из ст. 1032 ГК РФ, **обязанностями пользователя** могут являться:

- использование средств индивидуализации правообладателя указанным в договоре способом;

- неразглашение секретов производства правообладателя и иной полученной от него конфиденциальной информации;

- обеспечение соответствия качества оказываемых услуг и производимых товаров качеству аналогичных услуг и товаров правообладателя;

- соблюдение инструкций и указаний правообладателя относительно использования комплекса исключительных прав.

Руководствуясь нормами ст. 1031 ГК РФ, **правообладатель обязан** передать пользователю техническую и коммерческую документацию и предоставить иную информацию, необходимую последнему для осуществления предоставленных ему прав, а также проинструктировать пользователя и его работников по вопросам, связанным с осуществлением этих прав.

Кроме того, если договором не предусмотрено иное, правообладатель обязан:

- обеспечить государственную регистрацию договора коммерческой концессии;

- оказывать пользователю постоянное техническое и консультативное содействие, включая содействие в обучении и повышении квалификации работников;

- контролировать качество товаров (работ, услуг), производимых (выполняемых, оказываемых) пользователем на основании договора коммерческой концессии.

Договор может содержать ограничения прав сторон договора, указанные в ст. 1033 ГК РФ. Например, правообладатель обязуется не предоставлять другим лицам аналогичные комплексы исключительных прав для их использования на закрепленной за пользователем территории либо воздерживаться от собственной аналогичной деятельности на этой территории. Пользователь обязуется не конкурировать с правообладателем на территории, на которую распространяется действие договора, а также отказываться от получения аналогичных прав у конкурентов правообладателя (в том числе и потенциальных).

Согласно новой редакции ст. 1033 ГК РФ (действует с 21.10.2011 [<2>](#Par41)) правообладатель может устанавливать новые ограничения прав пользователя. В частности, может быть предусмотрено обязательство пользователя продавать товары, выполнять работы, оказывать услуги исключительно в пределах определенной территории или такое обязательство пользователя, как реализация продукции, работ, услуг по установленным правообладателем ценам (интересно, что в прежней редакции ст. 1033 ГК РФ такое условие считалось ничтожным).

--------------------------------

<2> С 21.10.2011 в гл. 54 ГК РФ внесены изменения, уточняющие права и обязанности сторон по договору коммерческой концессии. Основание - Федеральный закон от 18.07.2011 N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Гражданского кодекса Российской Федерации".

Вознаграждение по договору

Как следует из ст. 1030 ГК РФ, вознаграждение по договору коммерческой концессии может выплачиваться пользователем правообладателю в форме:

- фиксированных разовых платежей (по окончании срока договора либо в порядке предоплаты);

- фиксированных периодических платежей - в этом случае стороны определяют размер вознаграждения, а также суммы и срок очередного платежа;

- отчислений от выручки - в этом случае стороны определяют часть выручки (в процентном отношении), а также периодичность отчислений;

- наценки на оптовую цену товаров, передаваемых правообладателем пользователю для перепродажи;

- в иных формах, предусмотренных в договоре (скидки к оптовой цене правообладателя, премии от отдельных сделок, бонусы и т.д.). Кроме того, стороны могут договорится о комбинированном способе уплаты вознаграждения, например и разовый платеж, и периодические платежи.

Отметим, что на практике в договорах коммерческой концессии (франчайзинга) можно встретить такие понятия, как **паушальный платеж** (вознаграждение правообладателя, установленное в виде твердой суммы, уплачиваемое как единовременно, так и в рассрочку) и **роялти** (периодический платеж - вознаграждение правообладателя, определенное либо в твердой сумме, либо, например, как процент (доля) от прибыли, выручки пользователя).

По своей сути это те же самые платежи, которые упоминаются в ст. 1030 ГК РФ.

Регистрация договора

В соответствии с п. 2 ст. 1028 ГК РФ договор коммерческой концессии подлежит государственной регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности (на сегодняшний день таким органом является Федеральная служба по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам - Роспатент). Государственной регистрации также подлежит изменение данного договора. Это следует из ст. 1036 ГК РФ.

По общему правилу ст. 1031 ГК РФ договор коммерческой концессии должен регистрировать правообладатель (франчайзер). Стороны могут прийти к соглашению о том, что регистрацию договора осуществляет пользователь (в таком случае это условие обязательно должно быть прописано в договоре).

Договор коммерческой концессии, не зарегистрированный в Роспатенте, считается ничтожным (п. 2 ст. 1028 ГК РФ).

НДС у правообладателя

Для целей исчисления НДС деятельность правообладателя рассматривается как оказание услуг [<3>](#Par64) по предоставлению права использования объектов интеллектуальной собственности, которая облагается НДС. Правообладателю в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ следует начислить НДС на сумму своего вознаграждения.

--------------------------------

<3> В соответствии с п. 5 ст. 38 НК РФ услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, а также реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Как следует из п. 1 ст. 167 НК РФ, моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат: день оказания услуг (пп. 1) или день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего оказания услуг (пп. 2).

Если договор коммерческой концессии заключен на условиях последующей оплаты, то на сумму единовременного вознаграждения (паушального платежа) НДС начисляется на дату вступления договора в силу. Как правило, это дата передачи комплекса прав, предоставляемых по договору.

Право использовать товарный знак (знак обслуживания) правообладателя пользователь получает в момент заключения договора. Передача этого права может быть оформлена актом (хотя требования о его составлении нормативными актами не закреплено). Полагаем, что обязательное составление акта необходимо при передаче технологической и управленческой документации (которая может содержать в себе ноу-хау правообладателя).

На сумму периодического вознаграждения НДС начисляется следующим образом. Если вознаграждение установлено в твердой сумме - на последнее число каждого квартала исходя из суммы вознаграждения, приходящейся на этот период. Если вознаграждение установлено как процент от выручки пользователя - на дату получения от пользователя документов, позволяющих установить размер вознаграждения. В соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ в течение пяти календарных дней со дня начисления НДС правообладатель должен выставить пользователю соответствующий счет-фактуру.

Договором коммерческой концессии может быть предусмотрено внесение платежей по договору авансом: разовый платеж - до передачи права использования комплекса исключительных прав; периодическое вознаграждение - до начала квартала, за который оно уплачивается. В этом случае правообладатель обязан исчислить НДС на дату получения предоплаты исходя из ее суммы и расчетной ставки. Затем в течение пяти календарных дней выставить пользователю счет-фактуру на полученный аванс. После передачи права использования комплекса прав (для разового платежа) или окончания квартала (для периодических платежей) правообладатель исчисляет НДС со всей суммы причитающегося вознаграждения и выставляет пользователю счет-фактуру. Сумму налога, уплаченную с аванса, принимает к вычету.

Пример 1. ООО "Сириус" (правообладатель) заключило договор коммерческой концессии с ООО "Аметист" (пользователь) 21.05.2012. Договор вступает в силу с момента передачи всей необходимой технической документации. Правообладатель обязуется предоставить пользователю сроком на 5 лет право использования: знака обслуживания "Кондитерская "Мон Амур"; секрета производства - рецептуры изготовления кондитерских изделий и технологии производства.

Передача всей необходимой документации произведена 23.05.2012.

Договором предусмотрено комбинированное вознаграждение правообладателя:

- единовременный (паушальный) платеж в сумме 2 124 000 руб. (в том числе НДС - 324 000 руб.);

- ежемесячные фиксированные платежи (роялти) в размере 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.), подлежащие уплате начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором получателю передана техническая документация.

ООО "Сириус" (правообладатель) составит счета-фактуры:

- от 28.05.2012 на всю сумму паушального платежа, где будет указан НДС в размере 324 000 руб.;

- от 29.06.2012 на сумму роялти, где будет указан НДС в размере 27 000 руб. (аналогичные счета-фактуры на ту же сумму ООО "Сириус" будет выписывать ежемесячно до конца срока действия договора).

В налоговой декларации по НДС за II квартал 2012 г. в разд. 3 по строке 010 будут отражены:

- налоговая база - 1 950 000 руб. ((2 124 000 - 324 000) + (177 000 - 27 000));

- ставка НДС - 18%;

- сумма НДС - 351 000 руб. (324 000 + 27 000).

Теперь поговорим о возможности применения правообладателем освобождения от уплаты НДС в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Согласно пп. 26 п. 2 данной статьи передача прав на использование секретов производства (ноу-хау), программы для ЭВМ на основании лицензионного договора не подлежит налогообложению.

Напомним, что предметом договора коммерческой концессии является предоставление права использования **комплекса** принадлежащих правообладателю исключительных прав, включающего права не только на секрет производства и программы для ЭВМ, но и на товарный знак (передача права на использование которого не подпадает под освобождение от уплаты НДС).

Возникает вопрос: могут ли стороны в договоре коммерческой концессии отдельно выделить вознаграждение за предоставленное право использования объектов интеллектуальной собственности, упомянутых в пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ (ведь ГК РФ не устанавливает жестких рамок для установления в договоре формы вознаграждения)? Полагаем, что делать этого не следует. И вот почему.

Дело в том, что указанная норма освобождает от налогообложения операции по передаче права использования отдельных объектов интеллектуальной собственности на основании **лицензионного договора**. О договоре коммерческой концессии в данной норме не упоминается.

Кроме того, вознаграждение по договору коммерческой концессии должно представлять собой **плату за весь комплекс** предоставленных прав (без выделения стоимости права использования объектов интеллектуальной собственности, не облагаемых налогом) и НДС необходимо начислять на всю сумму вознаграждения.

НДС у пользователя

Сумма "входного" НДС, предъявленного правообладателем, принимается к вычету после принятия на учет полученного в пользование комплекса исключительных прав (в случае разового платежа) либо на последнее число текущего месяца или квартала (при периодических платежах), а также при наличии счета-фактуры и соответствующих первичных документов, полученных от правообладателя (пп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ).

Если вознаграждение перечислено авансом, то при наличии счета-фактуры, полученного от правообладателя, пользователь имеет право на вычет НДС с перечисленного аванса. Основание - п. 12 ст. 171 и п. 9 ст. 172 НК РФ. Когда услуга будет фактически оказана и пользователю будет передан счет-фактура "на отгрузку", он вправе принять к вычету НДС, предъявленный в стоимости оказанной ему услуги. При этом он будет обязан восстановить НДС, ранее принятый к вычету с предоплаты. Это следует из пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Пример 2. Воспользуемся данными [примера 1](#Par72).

ООО "Аметист" (пользователь) примет к вычету НДС, предъявленный правообладателем:

- на сумму паушального платежа в размере 324 000 руб.;

- на сумму роялти в размере 27 000 руб.

В налоговой декларации по НДС за II квартал 2012 г. в разд. 3 по строке 130 будет отражена сумма 351 000 руб. (324 000 + 27 000).

На практике нередки ситуации, когда стороны по тем или иным причинам не регистрируют договоры коммерческой концессии в Роспатенте. Не будет ли в этой ситуации претензий со стороны налоговых органов по поводу принятия к вычету входного НДС?

Официальная позиция Минфина по данному вопросу обозначена только в отношении расходов для целей исчисления налога на прибыль, где говорится, что для признания ежемесячных выплат за пользование объектом интеллектуальной собственности лицензионный договор должен быть зарегистрирован в Роспатенте (см. Письмо 07.11.2006 N 03-03-04/1/727). Из этого можно сделать вывод, что расходы по незарегистрированному договору контролирующие органы не хотят признавать для целей налогообложения, а раз так, то вряд ли захотят признавать и возможность вычета "входного" НДС.

Однако в арбитражной практике есть примеры, где судьи придерживаются иного подхода. Так, ФАС ВВО в Постановлении от 07.10.2010 N А43-40137/2009 рассматривал ситуацию, когда налоговый орган отказал налогоплательщику в применении налоговых вычетов с вознаграждения, которое тот уплатил по лицензионному договору. Причина - договор не зарегистрирован в установленном порядке в Роспатенте.

Судьи встали на сторону налогоплательщика, приведя при этом следующие аргументы. Согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Таким образом, нарушение порядка заключения гражданско-правовых сделок влечет юридические последствия только для сторон сделки, и в силу указанной нормы на налоговые отношения не влияет.

Судом было установлено (и налоговым органом не оспаривалось), что налогоплательщиком в обоснование вычетов по НДС, произведенных с вознаграждения по лицензионному договору, представлены все необходимые документы, в том числе счета-фактуры, соответствующие требованиям п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, и документы, подтверждающие уплату платежей по лицензионному договору.

В предоставлении налогового вычета отказано, так как налоговый орган счел названный договор незаключенным в связи с отсутствием его государственной регистрации. Вместе с тем несоблюдение требования о государственной регистрации лицензионного договора, при условии его исполнения сторонами, не лишает налогоплательщика права на налоговый вычет.

Отметим, что и в минфиновском Письме, и в Постановлении арбитражного суда говорится о лицензионном договоре, а не о договоре коммерческой концессии. В данном случае можно говорить об аналогии между договорами, так как рассматривается вопрос о возможности принятия к вычету "входного" НДС (расходов для целей исчисления налога на прибыль) в случаях, когда договор, подлежащий госрегистрации, фактически не был зарегистрирован, поскольку оба эти договора подлежат обязательной регистрации.

Ю.А.Белецкая

Эксперт журнала

"НДС: проблемы и решения"

Подписано в печать

11.07.2012