

- Усы, лапы, хвост — вот мои документы!

- На документах всегда печать имеется...

Есть у вас на хвосте печать? А усы и подделать можно!

(м.ф. «Трое из Простоквашино»)

В современном мире с повышением ценности интеллектуальной собственности особо обострилась проблема защиты, а также налоговых стимулирований исключительных прав. Это касается не только произведений литературы, искусства в целом, но и их составных частей, в частности персонажей.

Согласно пункту 3 статьи 1259 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), под персонажем следует понимать совокупность описаний и (или) изображений того или иного действующего лица в произведении в форме (формах), присущей (присущих) произведению: в письменной, устной форме, в форме изображения, в форме звуко- или видеозаписи, в объемно-пространственной форме<sup>1</sup>.

Из содержания норм ст. 1229 ГК РФ следует, что абсолютное исключительное право, как базовый элемент системы интеллектуальных прав закрепляет монополию правообладателя в отношении реализации правомочия использования соответствующего объекта интеллектуальной собственности.

Использовать изображение персонажа художественного произведения любым известным способом может только правообладатель. Другие лица могут осуществлять правомочия, составляющие содержание исключительного права, только с его разрешения, правовой формой которого является лицензионный договор (ст.ст. 1286, 1235 ГК РФ)

Согласно ст. 1235 ГК РФ по лицензионному договору одна сторона - обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата или такого средства в предусмотренных договором пределах.

К существенным условиям лицензионного договора относятся: предмет, способы использования объекта, размер вознаграждения (если договор безвозмездный, то это должно быть указано). К дополнительным условиям относятся срок и территория применения. Отдельные виды договоров содержат дополнительные требования к содержанию.

Лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором. Право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, прямо не указанное в лицензионном договоре, не считается предоставленным лицензиату.

Можно выделить следующие особенности налогообложения участников лицензионного договора.

В соответствии с пп. 21.1 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) не облагаются НДС<sup>2</sup> операции по реализации прав на использование охраняемых результатов интеллектуальной деятельности, использованных и (или) возникших при создании кинопродукции, получившей удостоверение национального

<sup>1</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.04.2019 г. №10 «О применении части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Российская газета. № 96. 2019.

<sup>2</sup> См. письмо Министерства финансов РФ от 29 августа 2022 г. №03-07-11/84217, Письмо Минфина 24.08.2018 №03-07-14/60545, Письмо ФНС от 13.02.2013 № ЕД-4-3/2345.

фильма, в том числе анимационных фильмов, в части предоставления лицензий на использование персонажей, музыкальных произведений, иных охраняемых объектов авторских прав и смежных прав, вошедших в состав кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма<sup>3</sup>.

От НДС освобождается передача правообладателем на основании лицензионного договора прав на использование персонажей, вошедших в состав анимационного фильма, получившего удостоверение национального фильма. При этом операции по реализации продукции, произведенной с использованием изображений указанных персонажей, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке<sup>4</sup>.

Таким образом, указанной нормой статьи 149 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость в отношении предоставления лицензий на использование охраняемых объектов авторских прав и смежных прав, вошедших в состав кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма.

В бухгалтерском учете лицензиата нематериальные активы<sup>5</sup>, полученные в пользование, учитываются за балансом (п. 39 ПБУ 14/2007)<sup>6</sup>. Счет для этого типовым планом счетов не предусмотрен, компания вводит его самостоятельно. Например, счет 012 «Нематериальные активы, полученные на основании лицензионного договора»<sup>7</sup>. Полученный объект учитывается по дебету счета 012 в сумме лицензионных платежей за весь срок действия договора (п. 39 ПБУ 14/2007).

В соответствии с лицензионным договором лицензиат уплачивает лицензиару лицензионные платежи.

Применяются следующие виды лицензионных платежей:

✓ роялти — постепенные выплаты пропорционально определенным показателям в ходе использования объекта (могут начисляться с привязкой к показателям роста прибыли или объема выпуска продукции);

✓ паушальный платеж — единовременный, заранее оговоренный платеж. Паушальные платежи присутствуют, когда сложно спрогнозировать эффект действия результата интеллектуальной деятельности или стоимость лицензии оказывается невысокой;

✓ кост-плас (cost plus) — стоимость плюс вознаграждение — выплаты за дополнительные услуги сверх оговоренной цены (паушального платежа).

Для лицензиата лицензионные платежи (роялти) будут расходами. Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности

<sup>3</sup> [https://opendata.mkrf.ru/opendata/7705851331-national\\_film\\_identities](https://opendata.mkrf.ru/opendata/7705851331-national_film_identities) У мультфильма «Простоквашино», «Трое из Простоквашино» имеется удостоверение национального фильма.

<sup>4</sup> См. Письмо Минфина России от 24.08.2018 №03-07-14/60545.

<sup>5</sup> Нематериальными активами признаются приобретенные или созданные организацией исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (РИД) и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд в течение длительного периода времени (свыше 12 мес.).

<sup>6</sup> С 01 января 2024 г. действуют ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и изменения, внесенные в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Начать применять их можно и раньше. Одновременно утрачивают силу ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». См. Приказы Минфина России от 30.05.2022 №86н и №87н.

<sup>7</sup> См. п. п. 3, 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 №153н.

и на средства индивидуализации признаются для целей налогообложения в сумме, фактически уплаченной лицензиару (пп. 19, 32 п. 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Для целей налогообложения прибыли лицензиаты могут учитывать роялти в составе:

✓ прочих расходов, связанных с производством и реализацией, если право на использование объекта интеллектуальной собственности применяется:

- в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) (пп. 26, 37 п. 1 ст. 264 НК РФ);

- в деятельности по предоставлению полученных прав третьим лицам за плату на систематической основе (пп. 1 п. 1 ст. 265, пп. 26, 37 п. 1 ст. 264 НК РФ)<sup>8</sup>.

✓ затрат на формирование стоимости амортизируемого имущества, если право на использование объекта интеллектуальной собственности связано с приобретением (созданием) объекта основных средств или нематериальных активов (п. п. 1, 3 ст. 257, п. 9 ст. 262 НК РФ);

✓ внереализационных расходов в иных случаях (пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Роялти, относящиеся к прочим и внереализационным расходам, признают (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ):

- на последнее число месяца (иного расчетного периода, определенного договором);

- на последнее число отчетного (налогового) периода.

Внереализационные расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, уменьшают налоговую базу этого периода. При расчете налоговой базы период учета прочих расходов, связанных с производством и реализацией, зависит от того, к прямым или к косвенным расходам они относятся (п. 1 ст. 272, п. 2 ст. 318 НК РФ).

В бухгалтерском учете суммы роялти по лицензионному договору учитывают в составе:

✓ незавершенное производство (НЗП) или текущих расходов по обычным видам деятельности, если они связаны с изготовлением и продажей продукции (товаров), выполнением работ, оказанием услуг, а также если предметом деятельности организации является предоставление третьим лицам за плату полученных прав на объекты интеллектуальной собственности (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации», пп. «е» п. 11, пп. «д» п. 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы»);

✓ затрат на формирование стоимости внеоборотных активов (п. 12 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», п. 9 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», п. 7 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», п. 9 ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»);

✓ прочих расходов в иных случаях (п. 11 ПБУ 10/99).

Суммы роялти отражают в том отчетном периоде, за который они начислены (п. п. 16, 18 ПБУ 10/99, п. 39 ПБУ 14/2007).

Начисление и уплату роялти в бухучете лицензиата отражают проводками:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Первичный документ
Начислены роялти по лицензионному договору	20 (08, 44, 91-2 и др.)	76	Лицензионный договор, Бухгалтерская справка

<sup>8</sup> Также можно выделить и для осуществления НИОКР (пп. 4 п. 1 ст. 253, пп. 3.2, 4 п. 2, п. п. 4, 5, 9 ст. 262 НК РФ).

Отражен НДС (если предъявлен лицензиаром)	19	76	Счет-фактура
Принят к вычету НДС	68	19	Счет-фактура
Перечислены роялти по лицензионному договору	76	51	Выписка банка по расчетному счету

Также необходимо обратить внимание, что в случае признания взаимозависимости лицензиара и лицензиата цена за пользование исключительными правами должна соответствовать уровню рыночных цен и обосновывать предпринимательскую деятельность всех участников договорных отношений. В обратном случае при проведении проверки налоговые органы могут проверить правильность применения цен на основании ст. 105.3 НК РФ и предъявить претензии правообладателю о необоснованном завышении цены и, как следствие, получение необоснованной налоговой выгоды лицензиатом (Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.02.2014 №18АП-44/2014).

Кроме того, лицензиату необходимо проверить есть ли в договоре сопутствующие услуги лицензиара. Если они есть, НДС выставят со всей цены договора (Письмо Минфина России от 01.04.2014 N 03-07-14/14317). Поэтому лучше оформить эти услуги отдельным договором. Тогда НДС заплатите только с них, а с передачи прав по лицензионному договору налога не будет.

10