*Фирменный бланк организации*

**Юристу практики гражданского права и процесса**

**ООО «АЛЬФА»**

**Омегиной О.О.**

**Уважаемая Ольга Олеговна!**

**Вопрос:**

Определение рыночной стоимости товарного знака при отчуждении для целей налогового учета

**После телефонного разговора согласована фабула вопроса:**

ООО N1 владеет товарным знаком. В деятельности ООО N 1 товарный знак не используется. ООО N 1 имеет незначительную выручку от сдачи имущества в аренду. ООО N 2 (завод) пользуется этим товарным знаком безвозмездно, без договора. 86% выручки у ООО N2 от пользования данным ТЗ, реализация товара под данной маркой. Оба юридических лица являются аффилированными по отношению друг к другу, у них одни учредители. Учредитель ООО N2, индивидуальный предприниматель хочет выкупить ТЗ у ООО N1 и передать в дальнейшем ООО N2. Была произведена независимая оценка. Если брать по данным ООО N 1 стоимость в 100 раз меньше. Так как речь идет об очень крупных суммах и сделка будет между взаимозависимыми юр лицами, нам хотелось бы обезопасить себя от возможных негативных последствий со стороны налоговых органов.

**Согласованы вопросы:**

Чью выручку брать в расчет для оценки стоимости ТЗ, если у ООО N 1 доходов от ТЗ нет, а у ООО N2 выручка есть, но оно не собственник?

**Руководствуясь действующим законодательством, сообщаем следующее:**

По мнению финансового органа цена в сделках между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения должна соответствовать принципу "вытянутой руки" ("справедливой цены"), т. е. они должны признаваться рыночными.

При этом налогоплательщики при заключении сделок не обязаны руководствоваться в вопросах ценообразования положениями налогового кодекса и могут самостоятельно определить стоимость товарного знака, в том числе и на основании отчета оценщика.

Оценщик вправе самостоятельно определить применение наиболее подходящего подхода к оценке в каждом конкретном случае

При определении стоимости товарного знака и использование доходного подхода, необходимо использовать все доходы от реализации товара под данным товарным знаком, а это значит, что в расчет берутся и показатели реализации товаров ООО N 2.

Как следует из вопроса, обороты ООО N 1 не велики, а максимальная сумма оценки не достигает критерия 1 млрд. руб., соответственно, можно сделать вывод, что сделка не будет признана контролируемой.

По общему правилу в случаях, не предусмотренных разд. V.1 НК РФ (не контролируемые сделки), налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении. Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Соответственно, само по себе отклонение цены от рыночной стоимости не свидетельствует о намерение в получении необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, организация может воспользоваться результатами оценки по данным ООО N 1. Доводами в пользу этой стоимости будет:

* сделка не является контролируемой;
* отклонение стоимости само по себе не свидетельствует о необоснованной налоговой выгоде;
* налогоплательщик самостоятельно может определить способы оценки;
* независимая оценка стоимости.

Применение данной стоимости может повлечь отстаивание своих прав в суде.

В свою очередь, применение стоимости товарного знака определенного с учетом доходов ООО N 2 показывает наиболее вероятную цену, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции. Анализ судебной практики подтверждает, что данный вариант безопасен для налогоплательщика, так как многократное занижение стоимости в совокупности с иными негативными обстоятельствами свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоде и как следствие доначисление налогов и применение штрафных санкций.

**Обоснование:**

Согласно п. 3 ст. 423 ГК РФ любая сделка считается возмездной, если иное не следует из закона или договора. Сделка оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (п. 1 ст. 424 ГК РФ). С позиций гражданского законодательства цена договора признается рыночной. Если в договоре не определена стоимость сделки, она оплачивается по цене, которая обычно взимается за аналогичные товары (работы, услуги) при сравнимых обстоятельствах (п. 3 ст. 424 ГК РФ).

В свою очередь, в налоговом законодательстве определение рыночной цены зависит от того, признается ли сделка контролируемой, или нет. Если сделка совершена между не взаимозависимыми лицами, то для целей налогообложения рыночной признается договорная цена (п. 1 ст. 105.3 и п. 1 ст. 105.14 НК РФ). Соответствие цен, примененных в сделках, рыночному уровню контролируется представителями налоговой службы в ходе специальных проверок. Проводя обычные проверки, инспекторы также могут осуществить такой контроль, если при расчете конкретного налога требуется использовать показатель рыночной цены.

Одним из основных условий для признания сделок контролируемыми является их совершение между взаимозависимыми лицами (п. 1 ст. 105.14 НК РФ). Стороны сделки могут быть признаны взаимозависимыми в связи с участием одной из них в капитале другой, с учетом степени влияния на принятие управленческих решений, а также по другим критериям.

**Как следует из вопроса, лица, в совершаемой сделки, являются взаимозависимыми.**

При этом, сделки будут признаны контролируемыми, если сумма доходов за год больше 1 млрд руб. и выполняется хотя бы одно из условий (п. п. 2, 3 ст. 105.14 НК РФ).

Если соблюдены условия п. 1 ст. 105.14 НК РФ (совершены сделки со взаимозависимыми лицами или приравненными к ним), то необходимо установить критерии, по которым нужно определить, относятся сделки, совершенные вами, к контролируемым или нет.

Если участник применяет УСН, то сделка между ООО и его участником, являются контролируемой, если сумма дохода по сделкам между ними за соответствующий календарный год превышает 1 млрд руб. Такие сделки могут признаваться контролируемыми, поскольку стороны сделки являются взаимозависимыми лицами и одна из сторон освобождена от обязанностей плательщика налога на прибыль (пп. 2 п. 2 ст. 105.1, пп. 4 п. 2, абз. 2 п. 3 ст. 105.14 НК РФ).

**Как следует из вопроса, обороты ООО N 1 не велики, а максимальная сумма оценки не достигает критерия 1 млрд. руб., соответственно, можно сделать вывод, что сделка не будет признана контролируемой.**

Верховный Суд РФ в более ранних определениях допускал возможность корректировки территориальными налоговыми органами налоговых обязательств по сделке между взаимозависимыми лицами, не подпадающей под критерии контролируемой сделки, при условии, что использование нерыночной цены привело к получению налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (Определение от 11.04.2016 N 308-КГ15-16651). ФНС России в Письме от 07.07.2016 N СА-4-7/12211@ "О направлении судебной практики" также ссылается на указанное Определение Верховного Суда РФ (п. 15 Приложения к Письму).

Позднее Верховный Суд РФ разъяснял, **что по общему правилу в случаях, не предусмотренных разд. V.1 НК РФ, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении.** Несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды. **Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции (п. 3 Обзора, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017).**

Также следует учесть, что в настоящее время не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (ст. 54.1 НК РФ).

Указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т.п.

Налоговым органам при доказывании фактов неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды.

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т.п. (Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@).

**Доказывание обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных п. 2 ст. 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разд. V, V.1, V.2 НК РФ, в том числе в рамках камеральных и выездных налоговых проверок (п. 5 ст. 82 НК РФ).**

Если в ходе мероприятий налогового контроля налоговый орган выявит документальные доказательства занижения налоговой базы и (или) сумм налогов, то он вправе учесть рыночную цену и доначислить налог на прибыль и НДС. Однако при этом налоговый орган должен сослаться на конкретные положения ст. 54.1 НК РФ.

**Таким образом, само по себе отклонение цены от рыночной стоимости не свидетельствует о намерение в получении необоснованной налоговой выгоды.**

При совершении разовой сделки определить соответствие договорной цены рыночному уровню, можно используя результаты независимой оценки (п. 9 ст. 105.7 НК РФ).

В письме Минфина РФ от 2 августа 2017 г. N 03-12-11/1/49456 сообщается, **что налогоплательщики в рамках гражданско-правовых отношений при заключении сделок не обязаны руководствоваться в вопросах ценообразования положениями Налогового Кодекса.**

В случае если вышеуказанные методы не позволяют определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги), примененная в разовой сделке, рыночной цене, соответствие цены, примененной в такой сделке, рыночной цене может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств об оценочной деятельности. При этом под разовой сделкой в целях настоящей статьи понимается сделка, экономическая суть которой отличается от основной деятельности организации и которая осуществляется на разовой основе (пункт 9 статьи 105.7 Кодекса).

В свою очередьв письме Минфина РФ от 22 марта 2021 г. № 03-12-11/1/20312 говорится, **что цены в сделках между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения должны соответствовать принципу "вытянутой руки" ("справедливой цены")**, т. е. они должны признаваться рыночными. Признание цен рыночными осуществляется посредством сопоставления сделок между взаимозависимыми лицами со сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (письмо Минфина РФ от 14 февраля 2020 г. N 03-12-12/1/10436).

**Соответственно, по мнению Минфина налогоплательщики могут самостоятельно определить стоимость товарного знака, в том числе и на основании отчета оценщика.**

Согласно ст. 3 Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" **под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.**

В соответствии с ч. 1 ст. 12 Закона N 135-ФЗ итоговая величина рыночной или иной стоимости объекта оценки, указанная в отчете, составленном по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Законом N 135-ФЗ, признается достоверной и рекомендуемой для целей совершения сделки с объектом оценки, если в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, или в судебном порядке не установлено иное.

В свою очередь методические рекомендации по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности утверждены Минимуществом России от 26.11.2002 N СК-4/21297. Согласно данным методическим рекомендациям при определении рыночной стоимости учитываются показатели всех пользователей данного товарного знака. Данное обстоятельство также закреплено и Приказом Минэкономразвития России от 22.06.2015 N 385 "Об утверждении Федерального стандарта оценки "Оценка нематериальных активов и интеллектуальной собственности (ФСО N 11)"

Существует несколько методов оценки товарного знака:

1. **Затратный подход** определяет стоимость товарного знака на основании величины затрат на его создание и приобретение.
2. **Доходный подход** основывается на анализе доходов, получаемых от реализации товаров и услуг под оцениваемой торговой маркой.
3. **Сравнительный подход** ориентируется на величину стоимости сделки купли/продажи аналогичных товарных знаков (применятся редко).

Соответственно, при определении стоимости товарного знака и использование доходного подхода, необходимо использовать все доходы от реализации товара под данным товарным знаком, а это значит, что в расчет берутся и показатели реализации товаров ООО N 2. При этом, оценщик вправе самостоятельно определить применение наиболее подходящего подхода к оценке в каждом конкретном случае

**Для иллюстрации налоговых рисков интерес представляет Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.11.2017 N Ф05-16498/2017, в котором суд на основании независимой экспертизы проведенной контролерами поддержал налоговый орган. Суд указал, что в соответствии с составленным экспертным заключением рыночная стоимость товарного знака, отчужденного налогоплательщику по цене 10 тыс. руб., составила 193 756 000 руб.; в результате полученного заключения эксперта было установлено отклонение (занижение) стоимости реализованного права на товарный знак на 193 746 000 руб., что составило 193 746%. Необходимо отметить, что в отношении данного дела, помимо отклонения цены, были иные основания свидетельствующие о необоснованной налоговой выгоде.**

Таким образом, по мнению финансового органа цена в сделках между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения должна соответствовать принципу "вытянутой руки" ("справедливой цены"), т. е. они должны признаваться рыночными.

При этом налогоплательщики при заключении сделок не обязаны руководствоваться в вопросах ценообразования положениями налогового кодекса и могут самостоятельно определить стоимость товарного знака, в том числе и на основании отчета оценщика.

Оценщик вправе самостоятельно определить применение наиболее подходящего подхода к оценке в каждом конкретном случае

При определении стоимости товарного знака и использование доходного подхода, необходимо использовать все доходы от реализации товара под данным товарным знаком, а это значит, что в расчет берутся и показатели реализации товаров ООО N 2.

Как следует из вопроса, обороты ООО N 1 не велики, а максимальная сумма оценки не достигает критерия 1 млрд. руб., соответственно, можно сделать вывод, что сделка не будет признана контролируемой.

По общему правилу в случаях, не предусмотренных разд. V.1 НК РФ (не контролируемые сделки), налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении. Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Соответственно, само по себе отклонение цены от рыночной стоимости не свидетельствует о намерение в получении необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, организация может воспользоваться результатами оценки по данным ООО N 1. Доводами в пользу этой стоимости будет:

* сделка не является контролируемой;
* отклонение стоимости само по себе не свидетельствует о необоснованной налоговой выгоде;
* налогоплательщик самостоятельно может определить способы оценки;
* независимая оценка стоимости.

Применение данной стоимости может повлечь отстаивание своих прав в суде.

В свою очередь, применение стоимости товарного знака определенного с учетом доходов ООО N 2 показывает наиболее вероятную цену, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции. Анализ судебной практики подтверждает, что данный вариант безопасен для налогоплательщика, так как многократное занижение стоимости в совокупности с иными негативными обстоятельствами свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоде и как следствие доначисление налогов и применение штрафных санкций.

Главный налоговый консультант

Владимиров Владимир Александрович