

ЭКОНОМИКА

Болгучева Роза Борхаевна

канд. экон. наук, старший преподаватель
ФГБОУ ВПО «Ингушский государственный университет»
г. Назрань, Республика Ингушетия

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ДОГОВОРУ КОММЕРЧЕСКОЙ КОНЦЕССИИ У ПРАВООБЛАДАТЕЛЯ

Аннотация: автором отмечается, что в настоящее время широкое распространение получает форма экономического сотрудничества – франчайзинг (договор коммерческой концессии). Рассматриваются особенности налогового учета операций по договору коммерческой концессии у правообладателя.

Ключевые слова: налоговый учет, договор, коммерческая концессия.

На сегодняшний день широкое распространение получает форма экономического сотрудничества франчайзинг (договор коммерческой концессии). Он уверенно набирает силы, охватывая все большие территории, и является залогом успешного развития коммерческих организаций. В связи с этим вопросы налогового учета для обеих сторон данного договора являются актуальными.

В бухгалтерском учете пользователя расходы по договору франчайзинга нельзя учитывать как нематериальные активы – они учитываются лишь как права пользования нематериальными активами. Стоимость франшизы, полученной в рамках договора коммерческой концессии, учитывается пользователем на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре [6]. Поскольку Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 №94н, не содержит отдельного счета для отражения активов, исключительное право на которые предо-

ставляется в рамках договора коммерческой концессии, организация-пользователь должна самостоятельно открыть такой счет и закрепить его номер и наименование в плане счетов, прилагаемом к учетной политике для целей бухгалтерского учета [3]. Так, например, это может быть забалансовый счет 012 «Право пользования объектами интеллектуальной собственности» (в справочной таблице к Бухгалтерскому балансу стоимость таких прав отражается по строке «Нематериальные активы, полученные в пользование»).

За балансом учитывается вся стоимость договора коммерческой концессии (франшизы), которая определяется как сумма первоначального взноса (паушального платежа) и периодических платежей (роялти) за весь срок действия договора. Если сумму роялти заранее просчитать невозможно (например, когда роялти установлены в виде процента от выручки пользователя или зависят от прибыли организации-пользователя либо ставка роялти фиксированная, но договор бессрочный), то при определении забалансовой стоимости франшизы можно ограничиться лишь первоначальным взносом (паушальным платежом). Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей (роялти), включаются пользователем (франшизополучателем) в бухгалтерском учете в расходы периода, за который они уплачены, как расходы по обычным видам деятельности [5].

В целях налогообложения прибыли доходы от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности, согласно п. 5 ст. 250 НК РФ, относятся к внереализационным доходам, если они не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 НК РФ, как доходы от реализации имущественных прав [2]. Если для правообладателя предоставление франшиз – один из основных видов деятельности, то доход признается в соответствии со ст. 249 НК РФ, а если не один из основных видов деятельности, то в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Налогоплательщики, применяющие метод начисления, признают периодические платежи за право пользования комплексом исключительных прав согласно пп. 3 п. 4 ст. 271 НК РФ на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями договора коммерческой концессии или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо на последний день отчетного (налогового) периода. Доход в виде паушального платежа признается в силу п. 2 ст. 271 НК РФ с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Таким образом, разовый платеж должен учитываться равномерно в течение всего срока действия договора [4].

Расходы, связанные с предоставлением франшизы, признаются в общеустановленном порядке в соответствии с положениями ст. 252 НК РФ и прочими статьями, регулирующими конкретные виды расходов. Так, расходы по регистрации договора в Роспатенте учитываются на основании пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, на обучение пользователя ведению бизнеса (если стоимость таких услуг выделена отдельной строкой) – пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, в виде стоимости товаров, передаваемых пользователю, – ст. 268 НК РФ [2].

Если срок действия договора коммерческой концессии установлен, то такие расходы признаются равномерно в течение этого срока на последний день месяца или квартала (п. 1, пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Если договор коммерческой концессии бессрочный, то налогоплательщикам, которые придерживаются позиции контролирующих органов, нужно самостоятельно распределить расходы в виде разового взноса с учетом принципа равномерности признания расходов. При этом срок, в течение которого расходы подлежат списанию, необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения. С точки зрения налогообложения ситуация с признанием расходов, связанных с использованием комплекса исключительных прав по договору коммерческой концессии, ничем не отличается.

Для целей исчисления НДС деятельность правообладателя рассматривается как оказание услуг, поскольку услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, а также реализуются и потребляются

в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ). Именно поэтому на сумму вознаграждения правообладатель должен начислить НДС и выставить пользователю надлежащим образом оформленный счет-фактуру. Счет-фактура на сумму паушального платежа выставляется на дату вступления в силу договора франчайзинга, на сумму роялти и иных периодических платежей по договору – на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями договора [7].

Для целей исчисления НДС деятельность правообладателя (франчайзера) рассматривается как оказание услуг. Ведь согласно п. 5 ст. 38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. На сумму полученного вознаграждения правообладатель (франчайзер) должен начислить НДС и выставить правопользователю (франчайзи) счет-фактуру. Счет-фактура на сумму паушального платежа выставляется на дату вступления в силу договора коммерческой концессии (франчайзинга), а на сумму роялти и иных периодических платежей по договору – на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями договора.

Правопользователь (франчайзи) имеет право уменьшить общую сумму исчисленного НДС на установленные налоговые вычеты. По общему правилу вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные пользователю при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ, при одновременном выполнении следующих условий:

- товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, или для перепродажи (пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ);

- организация имеет счет-фактуру, оформленный в установленном порядке (п. 1 ст. 172 НК РФ);

- товары (работы, услуги) приняты к учету на основании соответствующих первичных документов (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Не подлежит обложению НДС передача исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Операции по передаче права использования ноу-хау и (или) программы для ЭВМ в рамках договора коммерческой концессии можно освободить от обложения НДС. Для этого потребуется отдельно прописать в договоре стоимость прав, не облагаемых и облагаемых НДС. Передача в пользование исключительных прав на товарный знак и коммерческое обозначение не попадает под освобождение от обложения НДС.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) (части первая, вторая и третья) Электронно-правовая система «Консультант Плюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>.
2. Налоговый кодекс РФ (с изм. и доп.): часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ; часть вторая от 56 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению» (с изм. и доп.) // Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Доходы организации: ПБУ 9/99: утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н, с изм. от 8 нояб. 2010 г. №144н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Расходы организации: ПБУ 10/99: утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н, с изм. от 8 нояб. 2010 г. №144н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): Приказ Минфина России от 27.12.2007 №153н // Электронно-правовая система «Консультант Плюс».

7. Стажкова М.М. Договор франчайзинга: правовые основы, учет и налоги. – М.: ООО «Налог Инфо»; ООО «Статус-Кво 97», 2007. – 80 с.

8. Панченко Т.М. О договоре франчайзинга [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/6407>