

УДК 336.226.111

Порядок обложения налогом на прибыль, НДФЛ и страховыми взносами выплат работникам за созданные ими служебные изобретения

Гоман Д.В.,

юрист, Департамент налогового и правового консалтинга,
Объединенные консультанты ФДП
129164, Москва, Проспект Мира, д. 124, корп. 15
E-mail: okfdp@fdp.ru

Осуществление работником организации своей трудовой обязанности в некоторых случаях может привести к созданию таким работником изобретения (полезной модели, промышленного образца), которое, при наличии связи между выполняемой трудовой функцией и таким изобретением, будет признаваться служебным в силу ст. 1370 ГК РФ.

Ключевые слова: служебные изобретения; исключительное право; автор; промышленный образец; патент; работодатель; налог на прибыль; НДФЛ; страховые взносы.

Procedure for taxation of income, personal income tax and insurance premiums payments to employees for official their inventions

Goman D.,

Lawyer, Department of Tax and Legal Consulting,
United Consultants FDP
129164, Moscow, Mira pr., 124, bldg. 15
E-mail: okfdp@fdp.ru

Implementation of employee organizations of their working duties in some cases can lead to the creation of inventions by such employees (utility model, industrial design), which, if the relationship between the labor performed by the function and thus the present invention, will be recognized as official by virtue of Art. 1370 of the Civil Code.

Key words: service inventions; exclusive right; author; industrial design; patent; employer; income tax; personal income tax; premiums.

Право авторства на служебное изобретение, служебную полезную модель или служебный промышленный образец принадлежит работнику (автору). Исключительное право на служебное изобретение, служебную полезную модель или служебный промышленный образец и право

на получение патента принадлежат работодателю при условии, что договором между работником или работодателем не предусмотрено иное (ст. 1370 ГК РФ).

Согласно п. 4 ст. 1370 НК РФ если работодатель получит патент на служебное изобретение, служебную полезную модель или служебный промышленный образец, либо примет решение о сохранении информации о таких изобретении, полезной модели или промышленном образце в тайне и сообщит об этом работнику, либо передаст право на получение патента другому лицу, либо не получит патент по поданной им заявке по зависящим от него причинам, работник имеет право на вознаграждение. Размер вознаграждения, условия и порядок его выплаты работодателем определяются договором между ним и работником, а в случае спора – судом.

Вопросы налогообложения и обложения страховыми взносами выплат сотрудникам в связи с созданием служебного изобретения тесно связаны с квалификацией таких выплат, а именно с определением правовых отношений, в рамках которых производятся такие выплаты.

Так, например, при налогообложении налогом на прибыль от разрешения вопроса о том, в рамках каких отношений производятся выплаты авторских вознаграждений (трудовых или гражданско-правовых), зависит правильность отнесения рассматриваемых затрат к той или иной группе расходов, а также перечень необходимых для подтверждения таких расходов документов.

Как следует из последних разъяснений финансового ведомства, расходы на выплату авторских вознаграждений за служебные изобретения должны учитываться в составе расходов на оплату труда, и, следовательно, условия о выплате таких расходов должны быть предусмотрены трудовым, коллективным договором (письмо Минфина России от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25599). Следует отметить, позиция, изложенная в письме Минфина России, не предусматривает никаких альтернатив в отношении таких расходов – по мнению финансистов, поскольку они имеют непосредственное отношение к осуществлению работником своей трудовой обязанности, они должны быть отнесены к расходам на оплату труда.

Между тем подобное утверждение, очевидно, основано на расширительном толковании положения ст. 1370 ГК РФ, которая предусматривает возможность определения условий и порядка выплаты вознаграждения за созданное служебное изобретение не только трудовым договором, но и любым другим договором между сотрудником и организацией.

В письме Минтруда России от 05.04.2013 № 17-3/575 изложена позиция в отношении выплат авторского вознаграждения, значительно отличающаяся от позиции, изложенной в письме Минфина России от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25599.

Согласно письму Минтруда России, вопрос об отнесении выплаченного авторского вознаграждения к выплатам за выполнение трудовых обязанностей либо выплатам, производимым в рамках сложившихся между автором и организацией гражданско-правовых отношений, зависит от нескольких факторов.

Ответ на вопрос, к какой разновидности правоотношений относится выплата авторского вознаграждения, по мнению Минтруда России, прежде всего, зависит от того, каков характер договора, предусматривающего

порядок и условия выплаты вознаграждения. В том случае, если соответствующие условия содержатся в трудовом договоре (приложении к нему) и (или) коллективном договоре, то совершенно очевидно, что речь идет о выплате вознаграждения в рамках трудовых отношений, т.е. фактически о выплате премии. В случае, если условия и порядок выплаты авторского вознаграждения предусмотрены договором гражданско-правового характера, то, по мнению Минтруда России, необходимо учитывать следующее.

Если в трудовом договоре с работником определено, что в его трудовую функцию входит творческая работа, результатом которой является, в частности, создание объектов авторского права – служебного изобретения, служебной полезной модели, служебного промышленного образца или служебного секрета производства, то вознаграждения, выплачиваемые организацией работнику, являющемуся их автором, по договору о выплате вознаграждения, выплачиваются в рамках трудовых отношений.

В том случае, если трудовой договор таких условий не содержит, соответствующее авторское вознаграждение не считается выплачиваемым в рамках трудового договора с работником, а, очевидно, являются выплатами, основанными на гражданско-правовых отношениях.

Позиция Минтруда России, по нашему мнению, полностью соответствует буквальному содержанию ст. 1370 ГК РФ и, соответственно, является более обоснованной по сравнению с позицией Минфина России по рассматриваемому вопросу.

К аналогичным выводам позволяют прийти разъяснения, содержащиеся в письмах Минздравсоцразвития и ПФР¹.

С учетом вышеизложенного можно сделать вывод, что отнесение расходов на выплату авторского вознаграждения к той или иной группе зависит от характера взаимоотношений между автором и его работодателем: в одном случае указанные затраты являются расходами на оплату труда, в другом – прочими расходами, связанными с производством и реализацией.

Необходимо также отметить, что судебная практика по вопросу квалификации рассматриваемых в настоящей статье выплат не является однозначной.

Так, некоторые суды при квалификации указанных выплат приходят к выводу об их непосредственной связи с трудовыми отношениями между автором и работодателем (см. например постановление ФАС Центрального округа от 25.12.2013 по делу № А62-143/2013). В то же время имеются судебные акты, в которых выражена противоположная позиция в отношении таких выплат (постановление ФАС Московского округа от 25.09.2008 № КА-А40/8932-08).

Такое различие в толковании судами рассматриваемых выплат может быть связано с различием в фактических обстоятельствах указанных дел. Так, например, как следует из постановления ФАС Центрального округа по делу № А62-143/2013, выплаты авторам изобретений производились в соответствии с приказами генерального директора предприятия, изданными на основании Положения от 05.02.2009 о по-

¹ Письмо Минздравсоцразвития России от 12.03.2010 № 559-19; письмо ПФР от 23.09.2010 № 30-21/10057.

рядке патентования результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, **полученных в ходе выполнения служебных заданий** и соответствующих договоров.

Страховые взносы

Если в целях исчисления и уплаты налога на прибыль определение правовой природы выплат авторского вознаграждения не играет значительной роли (в большинстве случаев неправильная квалификация не может привести к неуплате указанного налога, а приведет лишь к включению таких расходов не в ту графу налоговой декларации), то в целях исчисления и уплаты страховых взносов данное обстоятельство имеет первостепенное значение.

Частью 1 ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» определено, что объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов – организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа, в пользу авторов произведений по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Учитывая норму вышеуказанной статьи, в том случае, если выплата авторского вознаграждения осуществляется в рамках трудового, коллективного договора, то такое вознаграждение подлежит обложению страховыми взносами в соответствующие фонды.

В том же случае, если такое вознаграждение предусмотрено отдельным договором гражданско-правового характера, то выплата соответствующего вознаграждения не будет облагаться указанными выше страховыми взносами, поскольку не относится к выплатам за выполнение трудовых обязанностей и выплатам на основании договоров, поименованных в вышеуказанной статье.

Согласно п. 1 ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний подлежат физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, заключенного со страхователем.

Физические лица, выполняющие работу на основании гражданско-правового договора, подлежат обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, если в соответствии с указанным договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы.

Учитывая вышеизложенное, выплаты, осуществляемые в рамках гражданско-правовых договоров, в большинстве случаев не облага-

ются страховыми взносами. В то же время выплаты, предусмотренные трудовым (коллективным) договором облагаются страховыми взносами в общем порядке.

НДФЛ

Выплаты авторского вознаграждения являются доходом сотрудника организации и, соответственно, должны облагаться НДФЛ вне зависимости от разновидности договора, предусматривающего выплату авторского вознаграждения. В заключение приведем таблицу, демонстрирующую порядок обложения налогом на прибыль, НДФЛ и страховыми взносами выплат работникам за созданные ими служебные изобретения.

Порядок налогообложения / обложения страховыми взносами	Разновидность соглашения о выплате авторского вознаграждения	
	в рамках договора ГПХ	в рамках трудового договора
Налог на прибыль	Учитывается в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Учитывается в качестве расходов на оплату труда (п. 1 ст. 252 НК РФ)
НДФЛ	Выплаты авторского вознаграждения являются доходом сотрудника организации и, соответственно, должны облагаться НДФЛ	
Страховые взносы	Не облагаются страховыми взносами, поскольку не относятся к выплатам за выполнение трудовых обязанностей и выплатам на основании договоров, поименованных в ч. 1 ст. 7 Федерального закона № 212-ФЗ. Подлежат обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, если в соответствии с указанным договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы	Облагаются всеми страховыми взносами

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Гражданский кодекс РФ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письмо Минфина России от 04.07.2013 № 03-03-06/1/25599 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Письмо Минтруда России от 05.04.2013 № 17-3/575 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Постановления ФАС Центрального округа от 25.12.2013 по делу № А62-143/2013; ФАС Московского округа от 25.09.2008 № КА-А40/8932-08 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.