

ОБЗОР ОТВЕТОВ НА ВОПРОСЫ

Вебинар «Налоговый маневр в IT:
разбираемся на примерах»



Обзор ответов на вопросы, заданные участниками вебинара «Пепеляев групп» «Налоговый маневр в IT: разбираемся на примерах»

Вопросы по налогу на прибыль (НП) и взносам, а также вопросы по всем трем платежам (НП, взносы и НДС)

1. Вопрос: экспорт своего ПО и услуг по внедрению и техподдержке: зачет налога у источника. Планируется ли поменять механизм зачета налога для IT-компаний, чтобы не «удорожал» экспорт? Ставка налога у источника выше ставки по налогу на прибыль для IT-компаний с 2021 г. по ряду СОИДН (5–15% на роялти), в других странах – от 15% и выше.

Ответ: сейчас нет. Можно и нужно инициировать этот процесс с упором на то, что отсутствие поправки влечёт за собой уплату налога сверх указанных Президентом трёх процентов.

2. Вопрос: можно ли по сделкам SAAS (тогда, когда ПО предоставляется не путем лицензионного договора, а в виде доступа, как услуга) оформлять два договора: один – на доступ к собственному ПО и другой – на прочие услуги – и сохранить тогда льготу?

Ответ: можно, если доходы от доступа к собственному ПО по лицензионным договорам составляют не менее 90%. Но есть риск претензий об искусственном дроблении договоров и искажении фактов ради льгот. Степень риска зависит:

- a) от того, с какими лицами заключены договоры – с независимыми или нет;
- b) от реального исполнения договоров. Представьте ситуацию: раздробили 100 долл. На 90 – доступ к собственному ПО и 10 долларов – за рекламное наполнение. При этом в случае некачественного выполнения рекламной части возвращаются не 10 долл., а все 100. Значит, разделение было только на бумаге;
- c) от искусственности и уместности разделения.

3. Вопрос: реализация от оказания услуг и выполнения работ по **разработке, адаптации и модификации** программ для ЭВМ и баз данных, кроме того, услуг по **установке, тестированию и сопровождению** указанных программ для ЭВМ – имеет отношение к только к собственным ПО?

Ответ: допускаются разработка, адаптация и модификация несобственных услуг (работ). Установка, тестирование и сопровождение – спорный момент, если ПО не только не собственное, но и его разработку, адаптацию или модификацию тоже осуществляли не вы. Если же разработку, адаптацию или модификацию осуществляли вы, то ваши услуги по установке, тестированию и сопровождению также попадают в числитель при расчете доли льготированных доходов.

Правило сформулировано так: доля доходов от реализации экземпляров **разработанных организацией программ для ЭВМ**, баз данных, передачи исключительных прав на **разработанные ею программы для ЭВМ**, базы данных, предоставления прав использования указанных программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам, в том числе путем предоставления **удаленного доступа к программам для ЭВМ и базам данных, указанным в настоящем абзаце**, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности, через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет», от оказания услуг (выполнения работ) по **разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ**, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), **а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных** [выше были указаны как разработанные ею программы и базы, так и просто программы и базы (без признака «разработанные ею»)]... по итогам отчетного (расчетного) периода составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период.

То есть из нормы буквально следует, что под льготу попадают сопровождение, тестирование и установка как разработанных организацией ПО, так и не разработанных ею.

Но может быть и иное толкование: Письмо Минфина России от 22 мая 2019 г. № 03-15-06/36766: «Вместе с тем доходы от оказания услуг (выполнения работ) по установке, тестированию и сопровождению тех программных обеспечений, разработку, или адаптацию, или модификацию которых организация не осуществляла, не учитываются в доле доходов для применения пониженных тарифов

страховых взносов». Таким образом, Минфин полагает, что услуги по сопровождению, тестированию и установке учитываются для целей льготы, только если они оказываются в отношении ПО, разработанного самой компанией, либо «чужого» ПО, но модифицированного или адаптированного самой компанией. Двойное толкование может породить спор, исход которого зависит от аргументации, разработанной по конкретной операции или по группе аналогичных в существенных аспектах операций.

4. Вопрос: реализация от оказания услуг и выполнения работ по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ и баз данных, а также услуг по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ – также имеет отношение только к собственным ПО, либо допускается адаптация, модификация приобретенных ПО?

Ответ: в числитель при расчете доли льготизируемых доходов могут быть включены доходы от оказания услуг по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники). В этой части нет ни указания на собственную разработку таких программ, ни ссылки на иные положения той же нормы, где установлено ограничение на несобственную разработку. Поэтому полагаем, что доходы от услуг по адаптации и модификации разработанного иными лицами ПО допускается включать в числитель при расчете доли услуг от льготизируемых операций.

См. также ответ на вопрос 3.

5. Вопрос: IT-компания оказывает услуги по разработке ПО и передает ПО по акту. Может ли такая компания претендовать на льготы?

Ответ: Льготы по взносам и НП – да. Для услуг по разработке ПО ранее планировавшаяся льгота по НДС законодателем принята не была.

6. Вопрос: может ли краудлэндинг-платформа применить льготы, если она получает доход по лицензионному договору на использование ПО?

Ответ: исключение для льгот по взносам и НП – это доходы от предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных... если такие права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и (или) получать доступ к такой информации, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки.

Вывод – не может, поскольку указанное в вопросе ПО обеспечивает возможность заключения сделок (договоров займа) пользователем.

7. Вопрос: если компания заключает с пользователями (покупатели и продавцы) лицензионные договоры на право пользования ПО, но суть ПО в том, что продавцы и покупатели находят друг друга, это может быть рассмотрено как использование ПО «для рекламы» или нет?

Ответ: В качестве исключения законодателем с 2021 г. указаны доходы «от предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных (в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет»», если такие права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и (или) получать доступ к такой информации, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки».

Следовательно, предоставление прав на ПО для того, чтобы покупатели и продавцы нашли друг друга, тоже подпадает под исключение. Такие доходы не учитываются для целей предоставления льгот.

8. Вопрос: если с помощью ПО осуществляется поиск информации только о потенциальных продавцах (не покупателях) и без возможности заключения сделки и оплаты, то будет ли тут работать исключение по льготе?

Ответ: да, льгота по НДС не применяется, «если передаваемые права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и (или) получать доступ к такой информации, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки».

По НП и взносам при определении требуемой доли в числителе не учитывается сумма «доходов от предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных (в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет»», если такие права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и (или) получать доступ к такой информации, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», **осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки**».

9. Вопрос: можем ли мы получить льготы в кластере «Сколково», если вступим туда со своей платформой по краудлэндингу?

Ответ: применение «сколковских» льгот не обусловлено соблюдением условий, указанных в IT-маневре 2021 г.

10. Вопрос: компанию обязали зарегистрировать собственную разработку. Должна ли она учесть разработанное ПО в составе нематериальных активов?

Ответ: да, со сроком амортизации не менее 2 лет (п. 2 ст. 258).

11. Вопрос: если ПО было получено при формировании уставного капитала, потом оно было переработано, считаемся ли мы разработчиками?

Ответ: при достаточной глубине переработки – да. Никаких выгод от того, что ПО находится в уставном капитале, а не куплено или подарено, нет.

12. Вопрос: организация разработала собственное ПО усилиями своих разработчиков, частично элементы программного обеспечения создавали сторонние разработчики по договорам ГПХ и ИП; нет ли в данном случае риска потери льготы?

Ответ: ответ на этот вопрос зависит от того, в достаточной ли степени изменен результат работ (услуг) претендентом на применение льготы. Так, если льгота установлена для построивших жилой дом, никому не придет в голову лишиться права на льготу на том основании, что материалы, из которых дом был построен претендентом, куплены им, а не произведены. Чем больше степень воздействия на результат работы сторонних провайдеров, тем меньше рисков отказа в применении льготы. Оценка достаточности такого воздействия осуществляется на case by case basis.

13. Вопрос: каким образом переработка должна быть зафиксирована в учете?

Ответ: в дебет счетов учета затрат на создание нового продукта должно уйти закупленное ПО и затраты на его переработку, а с кредита этого счета – результат переработки. Однако такие проводки не могут оправдать применение льготы, например от «продажи» полученного в результате переработки ПО, если достаточного воздействия на полученный от других провайдеров продукт не было.

14. Вопрос: мы не разрабатываем ПО, но продаем право пользования ПО, подписки ПО и оказываем IT-услуги. Имеем ли мы право на льготы?

Ответ: если проходите порог 90%, то да. В 90% включаются только IT-услуги, доходы от продажи чужого ПО и подписок не включаются в числитель при расчете доли доходов от осуществления льготуемых операций.

15. Вопрос: мы передаем неисключительные права на ПО, разработчиком которого не являемся, правильно ли я понимаю, что, если выручка составит более 10%, мы теряем право на льготу?

Ответ: Да.

16. Вопрос: мы разрабатываем презентации (дизайн-разработка – база данных), которые передаем по акту оказания услуг. На данный момент имеем льготу по налогам. Сохраним ли мы ее с 2021 г.? Презентации клиент использует для продвижения своих услуг.

Ответ: если в соответствии с договором или законом права на презентацию возникают у заказчика, то передачи **права** на ее использование не происходит: это право сразу возникает у последнего. Рекламное же исключение установлено для «доходов от **предоставления прав** использования программ для ЭВМ, баз данных (в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет»)».

Кроме того, как мы понимаем, такие презентации не дают клиенту указанной в «рекламном исключении» «возможности»:

- a) распространять рекламную информацию в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и (или)
- b) получать доступ к такой информации;
- c) размещать предложения о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»;
- d) осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки)».

Это является дополнительным доводом в пользу сохранения льготы.

17. Вопрос: мы предаем право на использование базы данных третьему лицу. Эту базу данных покупатель использует для осуществления поиска информации о потенциальных покупателях. Сохраняется ли право на льготу?

Ответ: в данном случае право на льготу сохраняется, только если:

- a) база данных многофункциональна и может использоваться не только для деятельности, исключаемой из расчета 90-процентного барьера;
- b) договор не ограничивает права покупателя при использовании продукта для деятельности, не попавшей в исключение.

18. Вопрос: если мы начали работать как IT-Компания с 2021 г., когда мы сможем начать применять льготу?

Ответ: если вы вновь созданная (в 2021 г.) организация, то можно применять льготу, если по итогам отчетного, а затем расчетного или налогового периода есть требуемая доля доходов.

19. Вопрос: НП и взносы 90% – имеется в виду только выручка?

Ответ: в знаменателе – все доходы. В числителе доходы:

- «от реализации экземпляров разработанных организацией программ для ЭВМ, баз данных»;
- «от передачи [а не только реализации] исключительных прав на разработанные ею программы для ЭВМ, базы данных, предоставления [а не только реализации] прав использования указанных программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам, в том числе путем предоставления удаленного доступа к программам для ЭВМ и базам данных, указанным в настоящем абзаце, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности, через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет»;
- «от оказания услуг (выполнения работ) [не имеет значения квалификация дохода как дохода от реализации или внереализационного дохода] по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных...».

Доходы в виде курсовых разниц (п. 2 и п. 11 ч. 2 ст. 250 НК) не учитываются ни в числителе, ни в знаменателе (п. 5 ст. 427 НК РФ).

20. Вопрос: возможно ли исключение субсидий из состава доходов при расчете доходов от IT-деятельности?

Ответ: Могут быть претензии к тому, что при включении в числитель доходов «от реализации экземпляров разработанных организацией программ для ЭВМ, баз данных» прямо указаны доходы от реализации. Субсидии же в состав доходов от реализации не включаются.

Но, во-первых, по другим видам «льготируемых» доходов такой аргумент не работает. Там ограничения «доходами от реализации» нет:

- доходы от «...передачи исключительных прав на разработанные ею программы для ЭВМ, базы данных, предоставления прав использования указанных программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам, в том числе путем предоставления удаленного доступа к программам для ЭВМ и базам данных, указанным в настоящем абзаце, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности, через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет»;

- доходы «от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных».

Во-вторых, установлено специальное правило для решения вопросов о том, какие доходы брать, а какие не учитывать: сумма доходов определяется по данным налогового учета организации в соответствии со ст. 248 НК РФ. При этом в нее не включаются доходы, указанные в п. 2 и 11 части второй ст. 250 этого Кодекса. В п. 1 ст. 248 указаны не только доходы от реализации, но и внереализационные доходы. Последние законодатель также предполагал включить в расчет. Иначе зачем устанавливать оговорку для части внереализационных расходов (по п. 2 и 11 ч. 2 ст. 250)?

В-третьих, согласно ст. 78 Бюджетного кодекса РФ «субсидии юридическим лицам... предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров... выполнением работ, оказанием услуг». Президиум ВАС РФ в п. 1 Информационного письма от 22 декабря 2005 г. № 98 указал, что получаемые организацией из бюджета средства в связи с реализацией услуг по регулируемым тарифам, а также в связи с возмещением неполученной платы за услуги, оказанные бесплатно или по льготным ценам, «по своему экономическому содержанию представляют собой часть выручки за оказанные услуги... Факт получения предприятием средств на возмещение неполученной от потребителей платы за оказанные услуги ввиду применения регулируемых цен и льгот из бюджета сам по себе не может свидетельствовать об отсутствии у предприятия дохода (экономической выгоды) от реализации услуг».

Вывод такой. Ответ на вопрос зависит от того, может ли конкретная субсидия быть квалифицирована как доход от оказания услуг или выполнения работ, подпадающих под льготу. Если да, то она включается и в числитель, и в знаменатель, если нет – только в знаменатель. Вопрос должен решаться по каждой конкретной ситуации или для группы аналогичных в существенных аспектах ситуаций. Могут быть и иные точки зрения, этот кейс, например, может быть использован в качестве неблагоприятного прецедента: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12 февраля 2019 г. № Ф09-9593/18 (дело № А07-26979/2017).

21. Вопрос: важно ли, что из 90% дохода от IT-деятельности половина будет отправлена поставщикам услуг, прав для ПО?

Ответ: доля расходов в расчете на вырученный рубль не влияет на право применить льготу. Вместе с тем слишком высокая доля расходов может стать косвенным признаком того, что организация не является разработчиком ПО, поскольку не переработала в достаточной степени элементы ПО, купленные (заказанные) у третьих лиц.

22. Вопрос: если мы оказываем услуги по сопровождению автоматизированной системы управления горными работами, имеем ли мы право на льготу?

Ответ: если это программное обеспечение, то да, но:

- если это собственное ПО либо ПО, адаптацию или модификацию которого вы осуществляли, то спор вряд ли возникнет;
- если нет, то может возникнуть спор (см. выше ответ на третий вопрос).

23. Вопрос: при адаптации и модификации чужого ПО – какие критерии для признания факта такой адаптации, модификации?

Ответ: если изначальный продукт (до выполнения работ) не может быть использован для выполнения требуемых заказчиком функций, а конечный продукт (после выполнения работ) – может, то проведенные работы, по общему правилу, могут быть квалифицированы как модификация или адаптация. Возможны исключения из общего правила в реальной ситуации. Нужно смотреть конкретный кейс.

24. Вопрос по взносам и НП: если дополнительные функциональные возможности (доступ к чужим библиотекам) предоставляются по лицензии, а подписка – по прямой, имеет ли это значение для исчисления?

Ответ: исходим из того, что по прямой лицензии доступ осуществляется к ПО собственной разработки, а по подписке (сублицензии) – доступ к результату IT-услуг третьих лиц (чужой разработке).

Буквально: контролируется «доля доходов от реализации экземпляров разработанных организацией программ для ЭВМ, баз данных, передачи исключительных прав на **разработанные ею программы для ЭВМ**, базы данных, предоставления прав использования **указанных программ для ЭВМ, баз данных по**

лицензионным договорам, в том числе путем предоставления удаленного доступа к программам для ЭВМ и базам данных, указанным в настоящем абзаце, **включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности, через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет».**

Получается, что предоставление дополнительных технических возможностей по сублицензионному, а не лицензионному договору в знаменатель при расчете доли не попадает.

Но нужно учитывать оформление и фактические взаимоотношения в конкретной ситуации.

25. Вопрос: может ли вновь выделенная IT-компания иметь только одного клиента – материнскую компанию?

Ответ: да, может. Но, льготы она сможет применить, если:

- a) основной целью выделения льготуемого бизнеса в самостоятельное юридическое лицо не являлось получение льгот (подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ), и
- b) выделение имело место не только на бумаге, но и сопровождалось реальными изменениями в бизнес-процессах (п. 1 ст. 54.1 НК РФ).

26. Вопрос: могут ли разделение продукта расценить как незаконное (лишающее льгот) дробление или нет?

Ответ: не должны, если:

- a) получение льгот не было основной причиной такого разделения (подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ), и
- b) разделение имело место не только на бумаге, но и сопровождалось реальными изменениями в бизнес-процессах (п. 1 ст. 54.1 НК РФ).

27. Вопрос: если 50% компании владеют иностранцы, то на какие льготы мы имеем право?

Ответ: исходя из действующих редакций нормативных актов, это обстоятельство препятствует применению IT-льготы по НДС ввиду невозможности включения программы в Реестр российского ПО. На применение остальных предусмотренных налоговым маневром льгот (по взносам и НП) это обстоятельство не влияет.

28. Вопрос: компании со 100% иностранным капиталом не могут попасть в реестр?

Ответ: исходя из действующей редакции нормативных актов, в реестр, дающий право на льготу по НДС, такая компания попасть не может. В перечень аккредитованных организаций, используемый для целей применения льгот по НП и взносам, они могут включаться.

29. Вопрос: из-за льготы накопительная часть пенсии не платится. Когда сотрудник выйдет на пенсию, она будет минимальна (не будет накопительной части)? Или государство компенсирует эту часть пенсии?

Ответ: никаких компенсаций со стороны государства в этой части не предусмотрено.

30. Вопрос: сохранится ли предельная база по страховым взносам?

Ответ: на настоящий момент изменений в ст. 421 НК РФ не вносилось.

Спорно, но в письме от 2 апреля 2020 г. № 03-15-06/26101 Минфин России пишет, что «плательщики страховых взносов, применяющие пониженные тарифы страховых взносов в соответствии со статьей 427 Кодекса, в том числе вышеупомянутые организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование по тарифу 10,0% с сумм выплат физическим лицам, превышающих предельную величину базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования, не исчисляют и не уплачивают».

31. Вопрос: требования по доходам нужно соблюдать уже сейчас, чтобы с 2021 г. соответствовать новым критериям НК РФ?

Ответ: зависит от того, является ли компания вновь созданной.

В целях применения подп. 3 п. 1 и п. 5 ст. 427 НК РФ вновь созданными организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий, являются те организации, которые осуществляли такую деятельность менее 9 месяцев года, предшествующего году перехода на уплату страховых взносов по пониженным тарифам (то есть созданы после 30 сентября предшествующего переходу года). Такая организация должна соблюдать только норматив дохода текущего (2021) года.

Для других действует дополнительное условие – доходы от IT-деятельности должны по итогам 9 месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату страховых взносов по пониженным тарифам, составлять не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период.

Для таких организаций право на льготу по взносам в 2021 г. зависит от доли выручки по итогам 9 месяцев 2020 г. (п. 5 ст. 427 НК РФ).

32. Вопрос: если актив в виде программного продукта и исключительного права на него компания получила при реорганизации юрлица в виде выделения – льготой можно пользоваться?

Ответ: спорный вопрос. Во-первых, инспекция может попытаться оспорить это со ссылкой на п. 8 ст. 50 НК РФ. В нем указано, что «при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (пеней, штрафов) не возникает». Полагаю, что эта норма не распространяется на данную ситуацию. Ею регулируется только вопрос исполнения обязанности по уплате налогов, возникшей до реорганизации.

Инспекция может зайти с другой стороны. По итогам выделения появятся две организации: новая, которая не создавала ПО, и старая (выделившаяся организация), которая ПО создала. Исходя из буквы закона, ПО не является разработанным новой организацией, т. к. оно было разработано старой организацией.

Организация же, отстаивая льготы, может исходить из норм ГК: указать на то, что по разделительному балансу она является правопреемником старой организации по этому активу, то есть вправе «декларировать» этот актив как разработанный ею, а не старой организацией.

Ситуация требует полного анализа аргументов с той и с другой стороны. Шансы отстоять льготы по этой ситуации могут быть определены по результатам такого анализа.

33. Вопрос: для разработчиков Hardware (микроэлектроники) есть подобного рода льготы?

Ответ: для провайдеров работ (услуг) по проектированию и разработке изделий электронной компонентной базы и электронной (радиоэлектронной) продукции аналогичные льготы предусмотрены п. 1.16 ст. 284, подп. 18 п. 1 и п. 14 ст. 427 будущей редакции НК РФ.

Вопросы по НДС

34. Вопрос: как будет применяться льгота по НДС? Сразу с момента включения в единый реестр, например с 15 февраля 2021 г., либо по аналогии со ст. 145 НК РФ (это освобождение от НДС) – с нового отчетного периода, т. е. с 1 апреля?

Ответ: условием для применения льготы является включение в реестр российского ПО. Поскольку в НК РФ не определен иной срок, получается, что льгота может применяться с момента включения ПО в реестр.

35. Вопрос: что будет с НДС, если место реализации не территория РФ? Остается льгота?

Ответ: если местом реализации не является территория РФ (ст. 148 НК РФ), то отсутствует объект налогообложения (ст. 146 НК РФ), и такая реализация не облагается НДС уже по этому основанию. Включение программы в реестр российского ПО и применение в этой ситуации ст. 149 НК РФ влияет на возможность вычета «входного» НДС при «экспорте» ПО. Если льгота есть, то вычет не положен (подп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ).

36. Вопрос: если дополнительный функционал к ПО передается по лицензионному договору, с 2021 г. такая реализация будет облагаться НДС?

Ответ: не будет, если ПО включено в реестр.

37. Вопрос: срок внесения в РОПО – в среднем 3–4 месяца. Как быть с новыми объектами, которые разработаны, но еще не внесены в РОПО? В этот период льготу применять при реализации нельзя?

Ответ: условием для применения льготы является включение в реестр российского ПО. Поскольку в НК РФ не определен иной срок, получается, что, пока программы / базы данных нет в реестре российского ПО, льгота применяться не может.

38. Вопрос: указанный Реестр российского ПО отличается от реестра, где регистрируются авторские права на ПО?

Ответ: да, это два разных реестра. Для НДС имеет значение реестр российского ПО, предусмотренного Законом об информации, информационных технологиях и о защите информации.

39. Вопрос: Есть ли особые требования при включении операционных систем в РОПО?

Ответ: да, Постановлением Правительства РФ от 23.03.2017 № 325 установлены дополнительные требования к программам для электронных вычислительных машин и базам данных, сведения о которых включены в реестр российского программного обеспечения. Там есть требования к офисному программному обеспечению, к которому отнесены, в частности, операционные системы. Эти требования относятся к ПО, уже включенному в реестр.

40. Вопрос: есть ли вообще смысл во включении в реестр? Если реализация прав облагается НДС, то будет возможность принять к вычету НДС с услуг подрядчиков по разработке, а НДС с реализации получим от покупателя.

Ответ: все зависит от конкретной ситуации. Если есть возможность безболезненно предъявить покупателю НДС сверх ранее согласованной цены, тогда особого практического смысла бороться за льготу нет.

41. Вопрос по НДС: если участниками российской компании являются иностранные организации, бенефициары которых – граждане РФ, можно ли раскрыть таких бенефициаров для целей включения в реестр отечественного ПО?

Ответ: в настоящее время для включения в реестр необходимо прямое или косвенное участие российских граждан в правообладателе – российской коммерческой организации – с долей такого российского участия более 50%. «Косвенное» – имеется в виду участие и через иностранные организации. При раскрытии бенефициаров надо учитывать, что для российских налоговых резидентов еще с 2015 г. введена обязанность уведомлять российские налоговые органы о своем участии в иностранных организациях (при превышении порога 10%) и о своих контролируемых компаниях. Но надо помнить, что российский гражданин может и не являться российским налоговым резидентом.

42. Вопрос по НДС: как изменения в НДС повлияют на налогообложение обновлений ПО? Есть ли льгота? Включаются ли обновления в реестр российского ПО? Как быть в ситуации, когда ПО есть в реестре российского ПО, а обновление – нет; если ПО сначала было в реестре, а потом его исключили? И как исчислять НДС, если платежи по договору разовые/периодические?

Ответ: формулировка НК РФ о программах / базах данных, **включенных** в реестр, **в том числе** обновлениях, создает неопределенность при ее толковании. Скорее всего, ответ на этот вопрос будет зависеть от того, что именно представляет собой обновление ПО.

С одной стороны, правила формирования и ведения реестра российского ПО не устанавливают обязанности регистрировать в реестре любое обновление ПО, внесенного в реестр. Единственное, что требуется правилами, – чтобы не было принудительного обновления из-за рубежа. Другими словами, обновление из России ПО, включенного в реестр российского ПО, не создает негативных последствий для нахождения программы в реестре.

С другой стороны, если обновления ПО реализуются в виде отдельного программного продукта, то нельзя исключить, что налоговые органы укажут на необходимость включения в реестр этого самостоятельного ПО с проверкой соблюдения критериев включения в реестр именно в отношении этой отдельной программы.

При исключении ПО из реестра право на льготу утрачивается.

43. Вопрос: распространяется ли льгота по НДС на дополнительную функциональность по лицензионному договору, если основное ПО включено в реестр российского ПО, а такая дополнительная функциональность – нет? Дополнительная функциональность всегда реализуется только после продажи основного ПО и работать отдельно от основного ПО не может.

Ответ: здесь опять-таки надо исследовать, что собой представляет эта дополнительная функциональность. Если она представляет собой совокупность данных, команд и порождаемых ею аудиовизуальных отображений, уже содержащихся в программе и соответствующих описанию функциональных характеристик программного обеспечения, представленных для включения в реестр, то оплата за отдельную активацию этого функционала не должна облагаться НДС. Если же дополнительный функционал выходит за пределы описания функциональных характеристик ПО в документации, представленной для включения в реестр, тогда от налоговых органов можно ожидать отказа в применении льготы.

В качестве примера можно рассмотреть ситуацию, приведенную в вопросе 19. Предоставление

дополнительных функциональных возможностей в виде права доступа к библиотеке (отдельно созданной, функционирующей и, может быть, отдельно зарегистрированной в Роспатенте, базе данных) требует включения в реестр этой базы данных. Иначе предоставление к ней доступа облагается НДС. Возможны нюансы для конкретного кейса.

44. Вопрос: возможно ли подробнее пояснить на примерах условие включения в реестр российского ПО, исходя из подп. «в» п. 5 Постановления Правительства РФ № 1236?

Ответ: здесь надо сравнить выручку, полученную правообладателем (правообладателями) за истекший календарный год в качестве вознаграждения за предоставление права использования ПО, с общей суммой выплат по данному ПО в пользу иностранных лиц и российских лиц, контролируемых иностранными лицами, по широкому перечню договоров (договоры, предусматривающие предоставление права на использование результата интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, выполнение работ, оказание услуг по разработке, модификации и адаптации соответствующего ПО).

Например, ПО создано в 2020 г., если подавать на регистрацию в этом же году, то истекший календарный год – 2019. Естественно, что выручка за 2019 г. от этого ПО равна нулю. Значит любой платеж (хоть на рубль) за рубеж по данному ПО препятствует включению этого ПО в Реестр.

Другой пример. Общая стоимость разработки ПО составила 100 единиц, из них уплатили иностранцам 20 единиц (20% от общей стоимости). Планируется, что лицензионные платежи за три года составят 150 единиц, по 50 единиц в год. Сравниваем выручку от предоставления лицензий за каждый год (50) с общей суммой выплат иностранцам (20), получаем 40% (20/50), то есть больше порога в 30%, что опять-таки препятствует вхождению в Реестр. Ситуация странная, но без изменений законодательства вряд ли обойтись.

45. Вопрос: какие условия можно прописать в заключаемых договорах, чтобы контрагент не повышал стоимость лицензий на 20%? Вряд ли правообладатель согласится платить НДС из своего кармана.

Ответ: в любом случае отмена льготы по НДС приводит либо к повышению общей стоимости лицензии для покупателя, либо к сохранению общей стоимости лицензии, то есть к уменьшению доходов продавца. Здесь надо разбирать каждую отдельно взятую ситуацию, чтобы понять, для кого эта дополнительная налоговая обязанность может быть менее болезненной. Возможно для покупателя (он без лишних проблем принимает к вычету дополнительный НДС), возможно, для продавца (после отмены льгот он получает возможность принимать к вычету тот «входной» НДС, который раньше относил на затраты по налогу на прибыль).

46. Вопрос: возможно ли уже сейчас предусмотреть во вновь заключаемых лицензионных договорах какие-либо условия для защиты покупателя от увеличения стоимости лицензий (по причине начисления НДС)?

Ответ: стоит прямо прописать вопрос об НДС отдельным пунктом. Смысл формулировки должен быть такой: вне зависимости от того:

- есть льгота или нет, и
- будет уплачиваться или нет НДС провайдером и по каким основаниям, – **цена по договору составляет ___ рублей.** Если НДС будет уплачиваться контрагентом, то данная сумма включает НДС. Если НДС не уплачивается провайдером, то данная сумма не включает НДС.

47. Вопрос: организацией разработана программа для ЭВМ – программный комплекс для автоматизации операций в розничной торговле (далее – Разработанное ПО). Разработанное ПО представляет собой совокупность функциональных модулей (программных блоков), выполняющих взаимосвязанные функции, направленные на обеспечение единой цели – автоматизация операций в розничной торговле. Разработанное ПО постоянно совершенствуется, появляются новые функции, в т. ч. вследствие изменения (дополнения или исключения) перечня модулей, входящих в состав Разработанного ПО. Разработанное ПО поставлено на баланс организации в качестве единого нематериального актива без разбивки на модули. В отношении Разработанного ПО осуществлена государственная регистрация, внесена запись в Реестр программ для ЭВМ и выдано свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ (без разбивки на модули). Организацией направлена заявка на регистрацию Разработанного ПО в Едином реестре российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных под единым названием (без разбивки на модули).

Достаточно ли включения сведений о программе для ЭВМ в Единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных под единым обозначением (без внесения

сведений об отдельных модулях программы для ЭВМ) для освобождения реализации исключительных прав и прав на использование отдельных модулей (программных блоков), входящих в состав такой программы для ЭВМ, от обложения российским НДС?

Ответ: скорее всего, в этом случае налоговый орган будет действовать формально и, увидев несоответствие между наименованием программы, указанной в реестре, и наименованием программы, указанной в лицензионном договоре, постарается отказать в применении льготы. В качестве основания может служить, например, то, что включение ПО, состоящего из нескольких программных модулей, в реестр (то есть признание того, что ПО в целом соответствует требованиям для внесения реестр), еще не означает подтверждения соответствия каждого из модулей этим требованиям. Например, просто математически доля «иностранных выплат» в отношении ПО может составить менее 30% выручки от этого ПО в целом, а в отношении отдельного модуля из этого ПО это требование может и не выполняться.

Для снижения этого риска надо анализировать помимо прочего описание функциональных характеристик программного обеспечения, приведенное на сайте правообладателя и представленное для включения ПО в реестр, содержание лицензионных договоров по данному ПО, а возможно, и то, что видит пользователь программного обеспечения на своем компьютере.

48. Вопрос: как будут действовать переходные положения по обложению НДС в случае продажи лицензии на срок более года в этом году, притом что отражение доходов в последующих периодах будет равномерным в течение срока действия лицензии?

Ответ: порядок налогообложения лицензионных платежей определяется моментом реализации. Следовательно, лицензионные платежи, относящиеся к периодам с 1 января 2021 г., не льготируются, а облагаются НДС по ставке 20% независимо от момента продажи лицензии.



Все ответы на вопросы записаны во время семинара в режиме блиц-ответов без сопутствующей глубокой проработки, исходя из принятых в «Пепеляев Групп» стандартов. Поэтому их использование рекомендуется лишь в формате версии, подлежащей более детальному исследованию. Если Вы заинтересованы в таком исследовании, просьба связаться с любым из спикеров семинара.



Мария Никонова
m.nikonova@pgplaw.ru



Андрей Никонов
a.nikonov@pgplaw.ru



Владимир Воинов
v.voinov@pgplaw.ru



Наталья Файзрахманова
n.faizrahmanova@pgplaw.ru