

29.04.2016 – 12.05.2016, № 16

КОМПЕТЕНТНОЕ МНЕНИЕ

Главная статья

[Как правильно заключить договор на создание программного продукта: отношения Заказчик – Агент – Специалист](#)

Компетентное мнение

[Права интеллектуальной собственности на созданный IT-продукт: проблемные моменты](#)

[Договор на создание программного продукта: выполнение работ или предоставление услуг?](#)

[Гарантии исполнения договора: качество, устранение недостатков, защита конфиденциальной информации](#)

[Как правильно оформить отношения с IT-специалистом: работник vs ФЛП с учетом рисков](#)

[Проблемы перехода прав интеллектуальной собственности на созданный продукт: кто виноват и что делать?](#)

[Права интеллектуальной собственности: законодательные проблемы](#)

[Лицензионные договоры на программное обеспечение](#)

[Права на служебные произведения в различных юрисдикциях](#)

Актуально

[Agile умер. Как когда-то умерли автомобили, iPhone и корабли без парусов](#)

Особенности налогообложения операций с программным продуктом по законодательству Украины. Налоговые льготы IT-компаниям

Сфера IT в Украине сейчас расценивается как одна из наиболее перспективных и прибыльных. Поэтому законодательство Украины вынуждено быстро реагировать на такие прогрессивные тенденции и содействовать развитию IT-сферы путем внедрения льгот для IT-компаний. Одним из условий, положительно влияющим на бизнес-климат в этой отрасли, является режим налогообложения, который предоставляет IT-компаниям возможность избрать систему налогообложения, а также обеспечивает освобождение от налогообложения отдельных направлений операций с программным продуктом. Однако законодательство в сфере налогообложения операций субъектов с программной продукцией очень быстро меняется и не всегда в положительном направлении. Так, за последние годы субъекты, работающие в сфере программной продукции, были лишены немало количества льгот в налогообложении, что было закреплено законодательно.

[Налоговый кодекс](#) на сегодняшний день не закрепляет определения субъекта индустрии программной продукции ввиду внесения изменений в него [Законом Украины "О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы"](#) от 28.12.2014 № 71-VIII, исключившим пункт 15 подраздела 10 раздела XX НКУ, в котором закреплялось определение **субъекта индустрии программной продукции** (далее – **субъект ИПП**) и регулировался его правовой статус. Однако до сих пор остается действующим [приказ Министерства финансов Украины "Об утверждении Порядка ведения реестра, форм регистрационного заявления, заявления об аннулировании регистрации и свидетельства о регистрации субъектов индустрии программной](#)

продукции, применяющих особенности налогообложения" от 14.01.2013 № 12 (далее – Порядок), которым закреплено определение субъекта ИПП. Несмотря на действие этого подзаконного нормативно-правового акта, можно поставить под вопрос его использование, ведь его положения на сегодняшний день не отвечают НКУ.

Согласно **Порядку субъектом ИПП считается** юридическое лицо – субъект хозяйствования, который в течение предыдущих четырех последовательных отчетных (налоговых) кварталов совокупно одновременно отвечает следующим критериям:

- удельный вес доходов субъекта от осуществления видов экономической деятельности, определенных в подпункте 1.5 пункта 15 подраздела 10 раздела XX "Переходные положения" Кодекса, составляет не меньше 70 % доходов от всех видов экономической деятельности по реализации товаров, выполнению работ, предоставлению услуг;

- первоначальная стоимость основных средств и/или нематериальных активов субъекта превышает 50 размеров минимальной заработной платы, установленной законом на 01 января отчетного (налогового) года;

- у субъекта отсутствует налоговый долг;

- относительно субъекта судом не приняты постановления о признании должника банкротом согласно **Закону Украины "О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом"**.

Для получения Свидетельства и регистрации субъектом ИПП он подает в орган государственной налоговой службы по своему местонахождению Регистрационное заявление.

Касательно определения деятельности в сфере программной продукции и самой программной продукции **Законом от 28.12.2014 № 71-VIII** внесены изменения в НКУ и закреплено, что **видами экономической деятельности по реализации товаров, выполнению работ и предоставлению услуг в индустрии программной продукции** в целях определения наличия права субъекта индустрии программной продукции на применение особенностей налогообложения являются:

1) издание программного обеспечения, включая издание и реализацию (продажу, прокат и/или предоставление лицензий) системных пакетов программ, служебных и игровых программ, публикацию готового (несистемного) программного обеспечения, в том числе перевод или адаптацию несистемного программного обеспечения для определенного рынка за свой счет: операционные системы, бизнес и другие приложения; выпуск компьютерных игр для всех платформ;

2) компьютерное программирование и все виды деятельности по написанию, модифицированию, тестированию и обеспечению технической поддержкой, документированию программного обеспечения (в том числе с использованием коммерческих или свободно распространенных модулей), включая разработку структуры и содержания и/или написание системы команд, необходимых для создания и выполнения: системного программного обеспечения (в том числе восстановления), прикладных программ, баз данных, веб-сайтов (в том числе их аудиовизуальных элементов); настройка программного обеспечения, то есть модификация и конфигурация существующих приложений таким образом, чтобы они функционировали в рамках информационной системы клиента; разработка индивидуального программного обеспечения (на заказ) и адаптирование пакетов программ к потребностям пользователей; написание программных сопровождающих инструкций для пользователей;

3) консультирование по вопросам информатизации, включая планирование и разработку компьютерных систем, объединяющих комплектующее оборудование, программное обеспечение и коммуникационные технологии, консультирование относительно типа и конфигурации компьютерных технических средств и использования технологий программного обеспечения: анализ

информационных потребностей пользователей и поиск самых оптимальных решений, консультирование по вопросам создания продукции программного обеспечения и предоставление помощи относительно технических аспектов компьютерных систем, консультирование по вопросам обслуживания работы программного обеспечения и информатизации;

4) деятельность по управлению компьютерным оборудованием, включая предоставление услуг по местному управлению и деятельности компьютерных систем клиентов, а также по обработке данных и другие сопутствующие услуги, эксплуатацию на продолжительной (постоянной) основе средств обработки данных, принадлежащих другим пользователям;

5) создание и внедрение информационно-технических комплексов, систем и сетей относительно: проектирования и создания комплексов, систем и сетей на базе информационных технологий, систем передачи данных и систем хранения данных, монтажа и установления электронно-вычислительных машин и другого оборудования для обработки информации; обслуживание и сопровождение комплексов, систем и сетей, построенных на базе информационных технологий; установление программного обеспечения за вознаграждение, включая реализацию, инсталляцию, внедрение, интеграцию с другими системами, поддержку (налаживание, консультирование по вопросам разработки и эксплуатации, модификация и доработка, исправление ошибок); разработка криптографических средств защиты информации; предоставление права на использование программного обеспечения, включая передачу имущественных прав интеллектуальной собственности на программное обеспечение (компьютерные программы);

6) обработка данных, размещение информации на веб-узлах и связанная с ними деятельность, включая деятельность, связанную с базами данных: предоставление данных в определенном порядке или последовательности путем их выбора в режиме онлайн или прямого доступа к оперативным данным, отсортированным согласно запросу, для широкого или ограниченного круга пользователей (компьютеризированный менеджмент); обработка, подготовка и ввод данных с применением программного обеспечения пользователя или собственного программного обеспечения – что также находит отражение в упомянутом выше действующем [Порядке](#).

Определение программной продукции закреплено в [НКУ](#). В соответствии с [п. 26¹ подраздела 2 раздела XX Налогового кодекса](#) к программной продукции принадлежат:

- результат компьютерного программирования в виде операционной системы, системной, прикладной, развлекательной и/или учебной компьютерной программы (их компонентов), а также в виде интернет-сайтов и/или онлайн-сервисов;

- криптографические средства защиты информации.

Согласно [Указу Президента Украины "О Положении о порядке осуществления криптографической защиты информации в Украине" от 22.05.98 № 505/98](#) **средство криптографической защиты информации** – программное, аппаратно-программное, аппаратное либо другое средство, предназначенное для криптографической защиты информации. [Приказ Госспецсвязи Украины "Об утверждении Положения о порядке разработки, производства и эксплуатации средств криптографической защиты информации" от 20.07.2007 № 141](#) более детально характеризует средства криптографической защиты информации.

Определив, кого можно отнести к субъектам сферы ИПП, что является программной продукцией и какую деятельность расценивают как деятельность в сфере ИПП, проанализируем подробнее **системы налогообложения, которые могут избрать субъекты ИПП**, и оценим их преимущества и недостатки.

Общая система налогообложения

1. Налог на прибыль предприятий (налог на доходы физических лиц)

Прежде всего следует отметить, что до 1 января 2015 года субъекты программной индустрии пользовались льготной ставкой по обложению налогом на прибыль предприятий, а именно 5 %. Однако [Законом Украины от 28 декабря 2014 № 71 "О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы"](#) льготная ставка по налогу на прибыль предприятий для субъектов программной индустрии 5 % отменена. То есть с 1 января 2015 года прибыль субъектов программной индустрии с источником происхождения из Украины или из-за границы облагаются налогами по ставке 18 %.

При этом возможны *два варианта расчетов объекта налогообложения*:

1) *с корректировкой* (увеличением или уменьшением) финансового результата до налогообложения (прибыли или убытка), определенного в финансовой отчетности предприятия согласно национальным положениям (стандартам) бухгалтерского учета или международным стандартам финансовой отчетности (НП(С)БУ или МСФО) на разницы, возникающие в соответствии с положениями [раздела III НКУ](#);

2) *без корректировки* финансового результата на сумму всех разниц, указанных в [разделе III НКУ](#). Этот вариант могут выбрать налогоплательщики, у которых годовой доход от любой деятельности (за вычетом не прямых налогов), определенный по правилам бухгалтерского учета, за последний годовой отчетный (налоговый) период не превышает 20 млн. грн. При этом нужно поставить отметку о непроведении корректировок в специальном поле в декларации по налогу на прибыль предприятий по форме, утвержденной [приказом МФУ от 20.10.2015 г. № 897](#).

Так как компьютерные программы являются одним из видов программного продукта, необходимо отметить об их особом правовом статусе в сфере интеллектуальной собственности с целью включения их в финансовый результат до налогообложения в части роялти. Согласно положениям [ГК](#) компьютерные программы являются объектами права интеллектуальной собственности, а именно объектами авторского права. Вознаграждение за использование или за предоставление права на использование объекта права интеллектуальной собственности, а именно на любые литературные произведения, произведения искусства или науки, включая компьютерные программы и другие записи на носителях информации, в понимании [пп. 14.1.225 НКУ](#) являются роялти.

Однако ***не считаются роялти платежи, полученные:***

- как вознаграждение за использование компьютерной программы, если условия использования ограничены функциональным назначением такой программы и ее воспроизведение ограничено количеством копий, необходимых для такого использования (использование "конечным потребителем");
- за приобретение экземпляров (копий, экземпляров) объектов интеллектуальной собственности, которые выполнены в электронной форме, для использования по своему функциональному назначению для конечного потребления;
- за приобретение вещей (в том числе носителей информации), в которых воплощены или на которых содержатся объекты права интеллектуальной собственности, в пользование, владение и/или распоряжение лица;
- за передачу прав на объекты права интеллектуальной собственности, если условия передачи прав на

объект права интеллектуальной собственности предоставляют право лицу, получающему такие права, продать или осуществить отчуждение другим способом права интеллектуальной собственности или обнародовать (разгласить) секретные черчения, модели, формулы, процессы.

Так, согласно [ст. 140 НКУ](#) *роялти учитывается в случаях, указанных ниже, и финансовый результат налогового (отчетного) периода увеличивается:*

1. На сумму расходов по начислению роялти в пользу нерезидента, превышающую сумму доходов от роялти, увеличенную на 4 % чистого дохода от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по данным финансовой отчетности за год, предшествующий отчетному.

2. На сумму расходов по начислению роялти в пользу нерезидента, превышающую сумму доходов от роялти, увеличенную на 4 % чистого дохода от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по данным финансовой отчетности за год, предшествующий отчетному (кроме субъектов хозяйствования, осуществляющих деятельность в сфере телевидения и радиовещания согласно [Закону Украины "О телевидении и радиовещании"](#)), а для банков – в объеме, превышающем 4 % дохода от операционной деятельности (за вычетом налога на добавленную стоимость) за год, предшествующий отчетному.

3. На сумму расходов по начислению роялти в полном объеме, если роялти начислены в пользу:

1) нерезидентов, зарегистрированных в государствах (на территориях), указанных в [распоряжении КМУ "Об утверждении перечня государств \(территорий\), соответствующих критериям, установленным подпунктом 39.2.1.2 подпункта 39.2.1 пункта 39.2 статьи 39 Налогового кодекса Украины" от 16.09.2015 № 977-р](#);

2) нерезидента, который не является бенефициарным (фактическим) получателем (владельцем) роялти, за исключением случаев, когда бенефициар (фактический собственник) предоставил право получать роялти другим лицам;

3) нерезидента относительно объектов, права интеллектуальной собственности относительно которых впервые возникли у резидента Украины. В случае возникновения расхождений между контролирующим органом и налогоплательщиком касательно определения лица, у которого впервые возникли (были приобретены) права интеллектуальной собственности на объект интеллектуальной собственности, такие контролирующие органы обязаны обратиться в центральный орган исполнительной власти, реализующий государственную политику в сфере интеллектуальной собственности, для получения соответствующего вывода;

4) нерезидента, который не подлежит налогообложению в отношении роялти в государстве, резидентом которого он является;

5) лица, которое уплачивает налог в составе других налогов, кроме физических лиц, облагаемых налогами в порядке, установленном [разделом IV НКУ](#);

6) юридического лица, которое согласно настоящему [НКУ](#) освобождено от уплаты этого налога или уплачивает этот налог по ставке, другой, нежели установлена в [пункте 136.1 статьи 136 настоящего НКУ](#).

2. Налог на добавленную стоимость (НДС)

В случае если общая сумма от осуществления операций по поставке товаров/услуг, подлежащих налогообложению согласно этому разделу, в том числе с использованием локальной или глобальной компьютерной сети, начисленная (уплаченная) такому лицу в течение последних 12 календарных месяцев, совокупно превышает 1 млн. грн. (без учета налога на добавленную стоимость), такое лицо

обязано зарегистрироваться в качестве налогоплательщика в контролирующем органе по своему местонахождению (месту проживания), кроме лица, являющегося плательщиком единого налога первой – третьей группы. Или если в связи с тем, что объемы налогооблагаемых операций отсутствуют либо являются меньше указанной статьей суммы, и лицо желает добровольно зарегистрироваться в качестве налогоплательщика.



Избрание системы обложения НДС в IT-сфере очень выгодно и является самым лучшим вариантом, принимая во внимание предоставление льгот и оптимальное нормативное регулирование.

Относительно налогообложения выплаты роялти в НДС, то согласно [подпункту 196.1.6 пункту 196.1 статьи 196 НКУ](#) выплата роялти в денежной форме не является объектом обложения налогом на добавленную стоимость. А следовательно, не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость операции по предоставлению права на пользование программной продукцией.

В соответствии с [п. 26 подраздела 2 раздела XX Налогового кодекса](#) временно, с 01.01.2013 г. по 01.01.2023 г., *освобождаются от обложения НДС операции по поставке программной продукции.*

Как указывалось выше, к программной продукции принадлежат:

- результат компьютерного программирования в виде операционной системы, системной, прикладной, развлекательной и/или учебной компьютерной программы (их компонентов), а также в виде интернет-сайтов и/или онлайн-сервисов;

- криптографические средства защиты информации.

Однако программная продукция как продукт может включать в себя две составных:

1. программное обеспечение или компьютерная программа;
2. производные от нее услуги, в частности тестирование программного обеспечения.

В первом случае это будет считаться программной продукцией, во втором случае – услугами по информатизации ([пп. "в" п. 186.3 ст. 186 НКУ](#)).

Касательно второго случая тестирование программного обеспечения может рассматриваться в двух аспектах:

- 1) как составная поставки программной продукции;
- 2) как услуги по информатизации.

А вот что касается первого пункта, то согласно [приказу Министерства доходов Украины от 07.10.2013 № 536 "Об утверждении Обобщающей налоговой консультации относительно особенностей обложения налогом на добавленную стоимость операций по поставке программной продукции"](#), а именно [ответу 4](#), где указано, что: если техническая поддержка (установление, наладивание, тестирование, выявление и устранение недостатков) программной продукции (компьютерных программ), осуществляемая ее производителем, является составной поставки программной продукции, то операция по поставке программной продукции, в состав стоимости которой входят услуги по технической поддержке (установление, наладивание, тестирование, выявление и устранение недостатков) программной продукции (компьютерных программ), освобождается от

обложения налогом на добавленную стоимость.

Если услуги по технической поддержке (установление, налаживание, тестирование, выявление и устранение недостатков) программной продукции (компьютерных программ) не входят в состав стоимости программной продукции и предоставляются не ее производителями, то они облагаются налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке по основной ставке.

Относительно второго пункта следует указать, что исходя из вышеприведенного ответа, содержащегося в [Обобщающей налоговой консультации](#), а именно абз. 2, услуги технической поддержки будут облагаться налогами на общих основаниях в том случае, если они не будут входить в состав поставки программной продукции и предоставляются резиденту Украины.

Операции по поставке программной продукции освобождаются от обложения НДС независимо от того, поставляется ли такая продукция на материальных носителях или передается покупателю другим путем, в т. ч. и с использованием сети Интернет, по электронной почте либо другими средствами передачи информации. Также освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость операции по поставке программной продукции, которая является результатом компьютерного программирования третьих лиц, а не лица, которое поставляет эту программную продукцию, поскольку ***освобождение от обложения налогом на добавленную стоимость распространяется не на лица, а на операции***. Не имеет значения количество этапов поставки программной продукции от лица, создавшего ее, к конечному покупателю (потребителю), если на этих этапах происходит переход права собственности на программную продукцию (согласно договору о передаче исключительных имущественных прав интеллектуальной собственности). На всех этапах в цепочке поставок программной продукции операции по такой поставке освобождаются от налога на добавленную стоимость.

Операции по поставке отдельных компонентов программной продукции, на основе или с помощью которых создается определенная программная продукция или которые могут действовать как самостоятельные компьютерные программы, также освобождаются от налога на добавленную стоимость.

Для освобождения от НДС, согласно указанным выше положениям, все операции, которые освобождаются от налогообложения в соответствии с [п. 26 раздела 2 Переходных положений НКУ](#), должны быть учтены в целях определения необходимости регистрации плательщиком НДС. Что касается поставки средств криптографической защиты информации, то операции плательщиков налога по поставке средств криптографической защиты информации освобождаются от налога на добавленную стоимость только при условии наличия лицензий на право осуществления такой деятельности и сертификатов соответствия на средства криптографической защиты информации либо положительных экспертных выводов по результатам государственной экспертизы в сфере криптографической защиты информации.

За пределами льготного режима налогообложения остаются операции по импорту программной продукции, *операции по поставке услуг* в сфере информатизации. Также не освобождаются операции по поставке услуг (выполнению работ) по разработке программной продукции или ее компонентов, на которые право собственности получает заказчик после завершения выполнения таких услуг (работ), поскольку освобождению от налогообложения подлежат операции по поставке программной продукции, во время которых происходит переход права собственности на программную продукцию от поставщика к покупателю. В указанной ситуации исполнитель таких услуг не получает право собственности на программную продукцию, а потому не осуществляется операция по поставке программной продукции. Кроме того, не отнесены к операциям по поставке товаров и услуг, к которым применяются налоговые льготы по налогу на добавленную стоимость, операции по поставке систем и/или оборудования, неотъемлемой составной которых является программная продукция.

Таким образом, они будут облагаться налогами по общей ставке НДС в размере 20 % от договорной

стоимости поставки (покупки) товаров или услуг.

Упрощенная система налогообложения

IT-компании, которые занимаются программной продукцией, могут быть только плательщиками третьей группы при соблюдении следующих критериев: если физические лица – предприниматели не используют труд наемных лиц или количество лиц, пребывающих с ними в трудовых отношениях, не ограничено и юридические лица – субъекты хозяйствования любой организационно-правовой формы, у которых в течение календарного года объем дохода не превышает 5 млн. грн.

Процентная ставка единого налога для плательщиков третьей группы устанавливается в размере:

- 1) 3 % дохода – в случае уплаты налога на добавленную стоимость согласно [НКУ](#);
- 2) 5 % дохода – в случае включения налога на добавленную стоимость в состав единого налога.

Ставки единого налога для юридических лиц – плательщиков третьей группы устанавливаются в двойном размере указанных ставок ([п. 293.5 НКУ](#)):

- к сумме превышения предельного объема дохода (20 млн. гривен);
- к доходу, полученному при применении другого способа расчетов, нежели в денежной форме (наличной или безналичной);
- к доходу, полученному от осуществления видов деятельности, которые не дают права применять упрощенную систему налогообложения.

Плательщики единого налога освобождаются от обязанности начисления, уплаты и представления налоговой отчетности по таким налогам и сборам ([п. 297.1 НКУ](#)):

- налогу на прибыль предприятий;
- НДС по операциям поставки товаров, работ и услуг, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины (плательщики единого налога по ставке 5 %). Вместе с тем ввозный НДС, а также все другие таможенные платежи и сборы плательщики единого налога уплачивают в общем порядке ([п. 297.2 НКУ](#));
- налогу на имущество (в части земельного налога), кроме земельного налога за земельные участки, не используемые для осуществления хозяйственной деятельности.

ВЫВОД:

Итак, сегодня в Украине довольно выгодно заниматься деятельностью в IT-сфере ввиду частичного освобождения от налогообложения операций в сфере IT-деятельности. В свою очередь, это существенно влияет на доход IT-компаний, который мог быть меньшим при отсутствии освобождения от налогообложения. Для этого необходимо выбрать наиболее выгодную для себя систему налогообложения, учитывая специфику экономической деятельности и обороты компании.



© ООО «Информационно-аналитический центр «ЛИГА», 2016.

© ООО «ЛИГА ЗАКОН», 2016.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2016

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2016

