

28.02.2014 – 06.03.2014, № 09

ЮРИДИЧЕСКИЙ СОВЕТНИК

Налоговые льготы для IT-сектора

ВОПРОС:

Какие льготные условия налогообложения предусмотрены для IT-отрасли?

ОТВЕТ:

На сегодняшний день IT-сектор в Украине является одним из наиболее интенсивно развивающихся. По оценкам специалистов Мирового банка до 2015 года Украина может выйти на шестое место в мире по объему экспорта программной продукции, а оборот отрасли информационных технологий возрастет до пяти миллиардов долларов. Также прогнозируется существенное увеличение количества рабочих мест, а именно: к 2015 году количество новых рабочих мест в данной сфере должно достигнуть 168,5 тысяч. Для дальнейшего стимулирования развития IT-сектора особенно актуальными являются вопросы налогообложения, в частности, вопрос предоставления участникам рынка информационных технологий налоговых льгот.

Субъект индустрии программной продукции временно, с 1 января 2013 года до 1 января 2023 года, вправе применять особенности налогообложения, установленные [пунктом 15 подразделом 10 раздела XX Переходные положения Налогового кодекса Украины](#).

При этом *субъектом индустрии программной продукции является предприятие, которое в течение предыдущих четырех последовательных отчетных (налоговых) кварталов совокупно одновременно отвечает следующим критериям:*

- 1) удельный вес доходов предприятия от осуществления нижеперечисленных видов экономической деятельности составляет не менее 70 % доходов от всех видов экономической деятельности по реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- 2) первоначальная стоимость основных средств и/или нематериальных активов предприятия превышает 50 размеров минимальной заработной платы, установленной законом на 1 января отчетного (налогового) года;
- 3) у предприятия отсутствует налоговый долг;
- 4) в отношении предприятия судом не принято постановление о признании должника банкротом в

соответствии с [Законом Украины «О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом»](#).

Для новообразованных субъектов индустрии программной продукции, осуществляющих деятельность в течение не менее двух полных отчетных (налоговых) кварталов до дня подачи регистрационного заявления, разрешается применять показатели хозяйственной деятельности за период фактической деятельности субъекта и при условии соблюдения всех указанных критериев в фактическом количестве отчетных (налоговых) кварталов. По истечению двух полных отчетных (налоговых) кварталов со дня регистрации новообразованного субъекта индустрии программной продукции как субъекта, который применяет особенности налогообложения, контролирующий орган проводит документальную внеплановую выездную проверку плательщика относительно соответствия его деятельности установленным критериям. В случае несоответствия деятельности субъекта таким критериям налогоплательщик должен провести начисление налогов, а контролирующий орган принимает решение об аннулировании свидетельства о регистрации субъекта индустрии программной продукции как субъекта, применяющего особенности налогообложения.

Не считаются новообразованными субъекты хозяйствования, образованные после вступления в силу [Закона Украины «О внесении изменений в раздел XX «Переходные положения» Налогового кодекса Украины относительно особенностей налогообложения субъектов индустрии программной продукции»](#) путем реорганизации, приватизации и корпоратизации.

В случае *если субъект* (в том числе новообразованный), *применяющий особенности налогообложения, не соответствует установленным критериям*, то:

– на такого субъекта не распространяются особенности налогообложения, установленные [НК](#). Такой субъект обязан определить налоговое обязательство по налогу на прибыль предприятий по итогам отчетного (налогового) квартала, в котором было допущено такое несоответствие, и уплатить налог в бюджет в общем порядке, а также уплатить пеню в размере 120 % годовых учетной ставки Национального банка Украины на сумму увеличенного налога за период начиная с первого числа отчетного (налогового) квартала, в котором было допущено такое несоответствие;

– такой субъект теряет право применять особенности налогообложения в течение четырех последовательных отчетных (налоговых) кварталов, следующих за отчетным (налоговым) кварталом, в котором было допущено такое несоответствие;

– такой субъект считается плательщиком налога на прибыль предприятий на общих основаниях с первого числа отчетного (налогового) квартала, в котором было допущено такое несоответствие.

По окончании четырех последовательных отчетных (налоговых) кварталов, следующих за отчетным (налоговым) кварталом, в котором было допущено несоответствие субъекта, применяющего особенности налогообложения, установленным критериям, субъект индустрии программной продукции может снова получить свидетельство о регистрации в качестве субъекта, применяющего особенности налогообложения.

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:

– издание программного обеспечения, включая издание и реализацию (продажа, прокат и/или предоставление лицензий) системных пакетов программ, служебных и игровых программ;

– публикация готового (несистемного) программного обеспечения, в том числе перевод или адаптация несистемного программного обеспечения для определенного рынка за собственный счет

(операционные системы, бизнес и другие приложения);

- выпуск компьютерных игр для всех платформ;
- компьютерное программирование и все виды деятельности по написанию, модифицированию, тестированию и обеспечению технической поддержкой;
- документирование программного обеспечения (в том числе с использованием коммерческих или свободно распространяемых модулей), включая разработку структуры и содержания и/или написание системы команд, необходимых для создания и выполнения: системного программного обеспечения (в том числе восстановление), приложений (в том числе восстановление), 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 адаптация пакетов программ к потребностям пользователей;
- написание программных сопровождающих инструкций для пользователей;
- 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 использование технологий программного обеспечения, анализ информационных потребностей пользователей и поиск оптимальных решений, консультирование по вопросам создания продукции программного обеспечения и предоставления помощи относительно технических аспектов компьютерных систем, консультирование по вопросам обслуживания работы программного обеспечения и информатизации;
- деятельность по управлению компьютерным оборудованием, включая предоставление услуг из местного управления и деятельности компьютерных систем клиентов, а также по обработке данных и другие сопутствующие услуги, эксплуатацию на долговременной (постоянной) основе средств обработки данных, принадлежащих другим пользователям;
- создание и внедрение информационно-технических комплексов, систем и сетей по проектированию и созданию комплексов, систем и сетей на базе информационных технологий, систем передачи данных и систем хранения данных, по монтажу и установке электронно-вычислительных машин и прочего оборудования для обработки информации;
- обслуживание и сопровождение комплексов, систем и сетей, построенных на базе информационных технологий;
- установка программного обеспечения за вознаграждение, включая реализацию, установку, внедрение, интеграцию с другими системами, поддержку (настройка, консультирование по вопросам разработки и эксплуатации, модификация и доработка, исправление ошибок) разработки криптографических средств защиты информации, предоставление права на использование программного обеспечения, включая передачу имущественных прав интеллектуальной собственности на программное обеспечение (компьютерные программы);
- 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,

отсортированных по запросу, для широкого или ограниченного круга пользователей (компьютеризированный менеджмент);

– обработка, подготовка и ввод данных с применением программного обеспечения или собственного программного обеспечения.

Согласно особенностям налогообложения *налог на прибыль от осуществления видов вышеперечисленных экономической деятельности насчитывается субъектам индустрии программной продукции по ставке 5 %*.

Плательщики налога ведут отдельный учет доходов и расходов. При этом:

– в состав расходов таких налогоплательщиков, связанных с получением прибыли, которая облагается налогом по ставке 5 процентов, не включаются расходы, связанные с получением прибыли от другой деятельности;

– сумма амортизационных отчислений, начисленных на основные средства, используемые для получения прибыли, которая облагается налогом по ставке 5 процентов, не учитывается в расходах, связанных с получением прибыли от другой деятельности.

В случае если основные средства используются одновременно для получения прибыли, которая облагается налогом по ставке 5 %, и доходов от другой деятельности, расходы налогоплательщика, связанные с получением прибыли, которая облагается налогом по ставке 5 %, подлежат увеличению на долю общей суммы начисленных амортизационных отчислений, которая так относится к общей сумме начисленных амортизационных отчислений отчетного налогового периода, как сумма доходов от вышеуказанных видов экономической деятельности относится к доходам от всех видов экономической деятельности такого налогоплательщика. Аналогично происходит распределение расходов, которые одновременно связаны как с получением прибыли, которая облагается налогом по ставке 5 процентов, так и с получением доходов от другой деятельности.

Для получения свидетельства о регистрации как субъекта, применяющего особенности налогообложения, субъект индустрии программной продукции подает в контролирующий орган по своему местонахождению регистрационное заявление. Регистрационное заявление о регистрации субъекта индустрии программной продукции как субъекта, применяющего особенности налогообложения, подается руководителем или представителем юридического лица – налогоплательщика в соответствующий контролирующий орган не позднее чем за 30 календарных дней до начала отчетного (налогового) квартала, с которого указанный субъект предполагает получить право на использование особенностей налогообложения. В регистрационном заявлении указываются основания для регистрации субъекта индустрии программной продукции как субъекта, применяющего особенности налогообложения. Субъект индустрии программной продукции вместе с регистрационным заявлением подает финансовую отчетность, копии первичных документов (заверенные подписью налогоплательщика или его должностным лицом и скрепленные печатью (при ее наличии) либо в электронной форме с соблюдением условия по регистрации электронной подписи подотчетных лиц, если такие документы создаются им в электронной форме), подтверждающие право на использование особенностей налогообложения.

Для подтверждения права субъекта индустрии программной продукции на применение особенностей налогообложения контролирующий орган имеет право провести документальную внеплановую выездную проверку налогоплательщика для определения достоверности поданных плательщиком документов.

Такая проверка может быть проведена в течение 10 рабочих дней, следующих за днем получения регистрационного заявления. Контролирующий орган мотивировано отказывает субъекту индустрии программной продукции в регистрации его как субъекта, который применяет особенности

налогообложения, если по результатам рассмотрения регистрационного заявления, предоставленных документов или проведенной документальной внеплановой выездной проверки установлено, что указанный субъект не отвечает установленным критериям. Решение о таком отказе должно быть направлено налогоплательщику в течение 15 рабочих дней, следующих за днем получения регистрационного заявления. Решение об отказе в регистрации не ограничивает возможность повторного обращения субъекта индустрии программной продукции в контролирующий орган с целью регистрации в качестве субъекта, применяющего особенности налогообложения. В случае отсутствия оснований для отказа субъекту индустрии программной продукции в регистрации в качестве субъекта, применяющего особенности налогообложения, контролирующий орган обязан в течение 15 рабочих дней со дня получения регистрационного заявления включить такого плательщика в реестр субъектов, применяющих особенности налогообложения деятельности в индустрии программной продукции, и выдать ему или отправить по почте с уведомлением о вручении свидетельство о регистрации такого субъекта как субъекта, применяющего особенности налогообложения. Субъект индустрии программной продукции имеет право применять особенности налогообложения с первого числа месяца календарного квартала, следующего за месяцем, в котором такой субъект был включен в реестр субъектов, применяющих особенности налогообложения деятельности в индустрии программной продукции.

Свидетельство о регистрации субъекта индустрии программной продукции как субъекта, применяющего особенности налогообложения, подлежит аннулированию в случае, если указанный субъект:

- подает заявление об аннулировании регистрации в качестве субъекта, применяющего особенности налогообложения;
- не соответствует установленным критериям;
- прекращает осуществление видов экономической деятельности, которые предоставляли ему право применять особенности налогообложения, в связи с ликвидацией или реорганизацией.

В таких случаях:

- субъект индустрии программной продукции как субъект, применяющий особенности налогообложения, обязан вернуть контролирующему органу свидетельство о регистрации в качестве субъекта, применяющего особенности налогообложения;
- контролирующий орган аннулирует свидетельство о регистрации субъекта индустрии программной продукции как субъекта, применяющего особенности налогообложения, и исключает его из реестра субъектов, применяющих особенности налогообложения деятельности в индустрии программной продукции. Решение контролирующего органа может быть обжаловано налогоплательщиком в порядке, предусмотренном [статьей 56 НК](#).

В соответствии с [пунктом 26¹ подраздела 2 раздела XX Переходные положения НК](#) временно, с 1 января 2013 года по 1 января 2023 года, *освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость операции по поставке программной продукции.*

При этом **к программной продукции относятся:**

- результат компьютерного программирования в виде операционной системы, системной, прикладной, развлекательной и/или учебной программы (ее компонентов), а также в виде интернет-сайтов и/или онлайн-сервисов;
- криптографические способы защиты информации.

Операции плательщиков налога по поставке средств криптографической защиты информации освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость при наличии лицензий на право осуществления такой деятельности и сертификатов соответствия на средства криптографической защиты информации или положительных экспертных заключений по результатам государственной экспертизы в сфере криптографической защиты информации. Согласно определению, содержащемуся в [Лицензионных условиях осуществления хозяйственной деятельности по разработке, производству, использованию, эксплуатации, сертификационным испытаниям, тематических исследований, экспертизы, ввоза, вывоза криптосистем и средств криптографической защиты информации, предоставления услуг в области криптографической защиты информации \(кроме услуг электронной цифровой подписи\), торговли криптосистемами и средствами криптографической защиты информации от 26.01.2008 года № 8/216](#), средство криптографической защиты информации – это программное, аппаратно-программное, аппаратное или другое средство, предназначенное для криптографической защиты информации. **К средствам криптографической защиты информации относятся:**

- аппаратные, программные и аппаратно-программные средства, реализующие криптографические алгоритмы преобразования информации;
- аппаратные, программные и аппаратно-программные средства, системы и комплексы защиты от навязывания ложной информации, в том числе средства имитозащиты и электронной цифровой подписи, реализующие криптографические алгоритмы преобразования информации;
- аппаратные, программные и аппаратно-программные средства, системы и комплексы, предназначенные для изготовления и распределения ключевых документов, которые используются в средствах криптографической защиты информации, независимо от вида носителя ключевой информации;
- системы и комплексы (в том числе входящие в системы и комплексы защиты информации от несанкционированного доступа), в состав которых входят аппаратные, программные и аппаратно-программные средства, реализующие криптографические алгоритмы преобразования информации.

Необходимо обратить внимание, что *освобождение от обложения налогом на добавленную стоимость операций по поставке программной продукции не зависит от регистрации налогоплательщика как субъекта, применяющего особенности обложения* налогом на прибыль предприятий субъектов индустрии программной продукции. Освобождение от обложения налогом на добавленную стоимость распространяется не на отдельных субъектов хозяйствования, а на операции по поставке товаров/услуг.

Таким образом, можно выделить **два вида льгот для участников рынка информационных технологий:**

- льготы при обложении налогом на прибыль ([пункт 10 подраздел 4 раздел XX Переходные положения НК](#));
- льготы при обложении налогом на добавленную стоимость ([пункт 26¹ подраздел 2 раздел XX Переходные положения НК](#)).

Вид налоговой льготы	Нормативно-правовой акт	Описание налоговой льготы	Условия применения льготы	Срок действия налоговой льготы
льготы при обложении налогом на прибыль	п. 10 подраздел 4 раздел XX Переходные положения НК	для субъектов индустрии программной продукции, применяющих особенности налогообложения,	отдельный учет доходов и расходов; регистрация как субъекта индустрии программной продукции, применяющего	01.01.2013 г. – 01.01.2023 г.

		предусмотренные п. 15 подразделом 10 разделом XX Переходные положения НК, устанавливается ставка налога на прибыль в размере 5 %	особенности налогообложения, предусмотренные п. 15 подразделом 10 разделом XX Переходные положения НК	
льготы при обложении налогом на добавленную стоимость	п. 26 ¹ подраздел 2 раздел XX Переходные положения НК	освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость операции по поставке программной продукции	к программной продукции относятся: результат компьютерного программирования в виде операционной системы, системной, развлекательной и/или учебной компьютерной программы (их компонентов), а также в виде интернет-сайтов и/или онлайн-сервисов; криптографические способы защиты информации	01.01.2013 г. – 01.01.2023 г.

При этом льготы при обложении налогом на прибыль предприятий предоставляются определенному субъекту индустрии программной продукции в случае соответствия такого субъекта ряду критериев, а также выполнения им определенных условий, установленных действующим законодательством Украины. Соответственно, применение льготы при обложении налогом на прибыль предприятий является правом субъекта индустрии программной продукции. Что касается льгот при обложении налогом на добавленную стоимость, то такие льготы распространяются на все операции по поставке программной продукции. То есть льготы применяются не определенным субъектом, который получил право на их применение, а всеми субъектами, которые осуществляют соответствующие операции. Из чего следует, что применение такой льготы является не правом, а обязанностью налогоплательщика. Аналогичной позиции придерживается Министерство доходов и сборов Украины, в частности, такая позиция отражена в Обобщающей налоговой консультации относительно особенностей обложения налогом на добавленную стоимость операций по поставке программной продукции, утвержденной [приказом Миндоходов от 07.10.2013 года № 536](#).

Несомненно, что наличие налоговых льгот для участников рынка информационных технологий является положительным стимулом для развития ИТ-сферы. В то же время налог на прибыль предприятий и налог на добавленную стоимость не являются основными расходами предприятий сектора информационных технологий. Самая актуальная проблема для данной отрасли – это обложение налогом на доходы физических лиц и оплата единого социального взноса с зарплат ИТ-специалистов. Именно уменьшение ставки налога с доходов физических лиц и единого социального взноса для ИТ-сектора позволило бы многим ИТ-компаниям вывести из тени заработные платы своих сотрудников, что также положительно сказалось бы на наполнении Государственного бюджета Украины.

Елена Кравченко
адвокат, партнер
АО «Глобал Адвокат»
(Аудиторско-консалтинговая Корпорация
«Глобал Консалтинг»)



© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2014

© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2014

© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2014
© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2014

