

13.04.2018 – 19.04.2018, № 14

**КОМПЕТЕНТНОЕ МНЕНИЕ**

## **НДС-риски договора между украинской компанией-разработчиком и иностранным заказчиком**

*Сотрудничество украинской компании-разработчика с иностранным заказчиком традиционно рассматривается как "безрисковая" с точки зрения НДС операция. Это объясняется тем, что с учетом положения п. 186.3 Налогового кодекса Украины (а много лет ранее – п. 6.5 Закона "О НДС") место поставки услуг компьютерного программирования определялось за пределами территории Украины, а значит не должно было облагаться НДС. Указанная норма, а также ряд других "льготных" НДС-норм в данной сфере порождают ощущение защищенности и безрисковости таких операций для украинской компании-разработчика.*

*Между тем такой риск все же есть, и именно на нем мы остановимся в данном материале.*

### **"Базовые" нормы**

Прежде всего, стоит остановиться на тех нормах, которыми Налоговый кодекс Украины регулирует вопросы обложения НДС одной или нескольких операций, которые связаны с разработкой программного обеспечения, передачей прав на него, поставкой программного обеспечения.

Стоит отметить, что при сотрудничестве украинской компании-разработчика с иностранным заказчиком речь может идти о следующих операциях:

- предоставление услуг по разработке, тестированию ПО;
- продажа экземпляров ПО;
- передача прав на использование объектов интеллектуальной собственности;
- передача исключительных имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Иногда договор с заказчиком может предоставлять соединение нескольких указанных операций. Чаще всего это услуги по разработке и передаче исключительных имущественных прав.

Остановимся более детально на вопросе обложения НДС таких операций при работе с иностранным заказчиком (см. таблицу).

<b>Вид операций</b>	<b>Налоговый статус</b>	<b>Порядок налогообложения</b>
Предоставление услуг по разработке, тестированию ПО	Поставка услуг (пп. 14.1.185 Налогового кодекса)	Место поставки находится не на территории Украины (пп. "в" п. 186.3 Налогового кодекса)
Продажа экземпляров	Поставка услуг	Освобождены от обложения НДС (п. 26 <sup>1</sup> )

ПО		подраздела 2 раздела XX "Переходные положения" Налогового кодекса)
Передача прав на использование объектов интеллектуальной собственности	Платеж в денежной форме рассматривается как роялти (пп. 14.1.225 Налогового кодекса)	Место поставки находится не на территории Украины (пп. "а" п. 186.3 Налогового кодекса), роялти в денежной форме не являются объектом обложения НДС согласно пп. 196.1.6 Налогового кодекса
Передача исключительных имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности	Поставка услуг	Место поставки находится не на территории Украины (пп. "а" п. 186.3 Налогового кодекса)

Как можно заметить, только операции поставки ПО освобождены от обложения НДС. В остальных случаях, при предоставлении услуг и передаче прав, НДС не начисляется, поскольку место поставки находится не на территории Украины.

Обратим внимание, что согласно п. 26<sup>1</sup> подраздела 2 раздела XX "Переходные положения" Налогового кодекса, временно, с 1 января 2013 года до 1 января 2023 года, освобождаются от обложения НДС операции по поставке программной продукции, а также операции с программной продукцией, плату за которые нельзя считать роялти.

При этом к программной продукции относятся:

- 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 и доступа к ним;
- экземпляры (копии, экземпляры) компьютерных программ, их частей, компонентов в материальной и/или электронной форме, в том числе в форме кода (кодов) и/или ссылок для загрузки компьютерной программы и/или их частей, компонентов в форме кода (кодов) для активации компьютерной программы или в другой форме;
- любые изменения, обновления, приложения, дополнения и/или расширение функционала компьютерных программ, права на получение таких обновлений, изменений, приложений, дополнений течение определенного периода времени;
- криптографические средства защиты информации.

Таким образом, если в договоре между украинской компанией-разработчиком и иностранным заказчиком предметом договора будет не предоставление услуг по разработке ПО с передачей исключительных имущественных прав на результат такой разработки, а будут передаваться компоненты программного обеспечения, изменения, обновления, приложения, дополнения и/или расширение функционала компьютерных программ, то при проверке ГФС такая операция может быть рассмотрена в контексте льготированных операций на территории Украины.

Это, в свою очередь, имеет потенциальный риск негативных последствий, о которых мы поговорим ниже.

## Регистрация плательщиком НДС

Рассматриваемая ситуация включает целую цепочку рисков, которые один за одним формируют для компании-разработчика негативные налоговые последствия по НДС. В основе таких рисков лежит возможная обязательность регистрации в качестве плательщика НДС.

В соответствии с п. 181.1 Налогового кодекса в случае если общая сумма от осуществления операций по поставке товаров/услуг, подлежащих налогообложению, в том числе с использованием локальной или глобальной компьютерной сети, начисленная (уплаченная) в течение последних 12 календарных месяцев, совокупно превышает 1000000 гривен (без учета налога на добавленную стоимость), такое лицо обязано зарегистрироваться как плательщик НДС.

Таким образом, объем для обязательной регистрации плательщиком НДС включает все операции по поставке услуг, которые могут подлежать налогообложению в силу Налогового кодекса. При этом нечеткость формулировки указанного пункта позволяет ГФСУ настаивать на том, что в этот объем в т. ч. включаются и льготированные (освобожденные от обложения НДС) операции.

Такой вывод, в частности, делался в письмах ГФС Украины, а также индивидуальных налоговых консультациях от 07 марта 2018 года № 922/6/99-99-15-03-02-15/ПК, от 15 августа 2017 года № 1613/6/99-99-15-03-02-15/ПК и ряде других. В последней ГФС Украины отдельно подчеркивает: *"до загального обсягу оподатковуваних операцій для цілей реєстрації особи як платника ПДВ належать операції, що підлягають оподаткуванню ПДВ за основною ставкою ПДВ, ставкою 7 відсотків, нульовою ставкою ПДВ та звільнені від оподаткування ПДВ. При цьому обсяг операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, при обрахунку загального обсягу операцій з постачання товарів/послуг не враховується."*

А значит, операции по поставке программной продукции, которые согласно п. 26<sup>1</sup> подраздела 2 раздела XX "Переходные положения" Налогового кодекса освобождены от обложения НДС, также могут быть включены в объем для обязательной регистрации плательщиком.

А если так, то и компания-разработчик может столкнуться с риском того, что осуществляемые ею операции по договору с иностранным заказчиком будут квалифицированы именно как поставка программной продукции (а не предоставление услуг консультантами, инженерами согласно пп. "в" п. 186.3 Налогового кодекса). А значит – столкнуться с тем, что в Акте проверки будет отмечен факт невыполнения требований по обязательной регистрации плательщика НДС.

На первый взгляд, кажется, что даже признание такой нерегистрации не должно повлечь существенных рисков (если компания не сдает в аренду рабочие места и не осуществляет иной деятельности в Украине) – ведь даже при таком исходе поставка программной продукции все равно не облагается НДС. Однако риск в данном случае лежит несколько глубже.

## Нерегистрация налоговых накладных

При проверках компаний (не только IT-сферы) сотрудники ГФС нередко в актах указывают в качестве допущенного нарушения нерегистрацию предприятием налоговых накладных. Соответственно, за такие нарушения начисляются штрафные санкции согласно ст. 120<sup>1</sup> Налогового кодекса. Притом, поскольку между датой "нерегистрации" и датой проверки проходит значительный срок, и штраф получается значительным.

*Заметим, что потенциальная необходимость регистрировать налоговые накладные действительно есть.* Если компания является плательщиком НДС и приобретает различные товары и услуги для обеспечения своей деятельности (оплачивает аренду офиса, приобретает технику, прочие услуги), у плательщиков НДС и с НДС, то сумма налога должна быть включена в состав налогового кредита.

Поскольку указанные услуги могут приобретаться для обеспечения деятельности по компьютерному программированию (разработке ПО, обработке данных) для нерезидента, то не позднее конца месяца согласно п. 198.5 Налогового кодекса компания-разработчик должна начислить налоговые обязательства на сумму такого "входящего налогового кредита". А значит – и зарегистрировать в установленные Налоговым кодексом сроки соответствующую налоговую накладную.

Арифметически, для предприятия – плательщика НДС, не осуществляющего деятельность по поставке товаров/услуг в Украине (даже не сдающего в аренду рабочие места разработчикам), налоговые последствия по НДС будут нулевыми (налоговый кредит полностью компенсируется налоговыми обязательствами, а деятельность по разработке ПО для нерезидента не облагается НДС).

Однако все меняется, если ГФС при проверке придет к выводу, что компания должна была быть зарегистрирована плательщиком НДС, но не сделала этого.

Согласно п. 183.10 Налогового кодекса любое лицо, подлежащее обязательной регистрации как плательщик налога и не подавшее заявление о регистрации плательщиком НДС, несет ответственность за неначисление или неуплату налога на уровне зарегистрированного плательщика без права начисления налогового кредита и получения бюджетного возмещения.

Это, в частности, означает, что если в акте проверки представители ГФС сделают вывод о том, что компания должна была быть зарегистрирована плательщиком НДС, то в Акте в качестве нарушения будет указана и нерегистрация налоговых накладных (по приобретенным с НДС товарам и услугам, которые использованы в необлагаемой деятельности).

Неправомерность такого доначисления, конечно же, необходимо оспаривать путем подачи возражений на акт проверки и жалобы на налоговое уведомление-решение. Однако гораздо проще не допустить такой ситуации в принципе, "уходя" от любой возможности признать операции украинской компании "льготными" и учитывая это в договорах.

### **"Прочие" услуги**

Еще один подводный камень, с которым может столкнуться украинская компания-разработчик, – выделение в договоре с заказчиком, либо в инвойсах и актах услуг, место поставки которых может неоднозначно толковаться ГФС через призму п. 186.3 – 186.4 Налогового кодекса.

Например – маркетинговых услуг (когда в пп. "б" п. 186.3 упоминаются только рекламные услуги). Или же – фиксация в документах того факта, что предоставляются услуги, которые прямо не подпадают под разработку, поставку и тестирование ПО, согласно пп. "в" п. 186.3.

Все эти факты анализируются сотрудниками ГФС при проверке достаточно внимательно. При этом любое "отклонение" от прямого прочтения норм Налогового кодекса, которое позволит налоговикам говорить о том, что местом поставки ряда услуг является территория Украины – будет упомянуто в Акте и будет являться основой для доначисления НДС.

В ход может идти даже ссылка на неофициальные и отсутствующие в нормативно-правовых актах определения терминов. Оспаривание всех этих моментов необходимо, и только от "неаккуратности" формулировок договора будет зависеть эффективность последующего оспаривания.

## **ВЫВОД:**

Возможно, бухгалтер украинской компании-разработчика никогда не столкнется с указанными нюансами, и, возможно, упомянутые нами риски покажутся искусственными и раздутыми.

Между тем практика конца 2017 – начала 2018 года говорит об активизации органов ГФС Украины при проверке ИТ-компаний. Специалисты ГФС особенно пристально анализируют договоры, акты, технические задания, подписанные с иностранным заказчиком, на предмет возможности "вытянуть" их в плоскость обложения НДС. А в силу значительных объемов деятельности многих компаний-разработчиков соблазн доначислить суммы налога – очень велик.

Поэтому повторно обращаем внимание на тот факт, что при подготовке договоров, оформлении первичных документов по услугам, связанным прямо или косвенно с разработкой ПО, необходимо учитывать и риски НДС-последствий, которые такие документы и формулировки в них могут нести.

**Антон Клименко, ведущий юрист АО "Глобал Адвокат"  
(Аудиторско-консалтинговая Корпорация "Глобал Консалтинг")**

