

# ПДВ-ризика договору між українською компанією-розробником та іноземним замовником

№14, 19 квітня 2018

Антон Клименко ,  
провідний юрист  
АО "Глобал Адвокат" (Аудиторсько-консалтингова Корпорація "Глобал Консалтинг")

## Головна стаття

Ліцензійний договір і програмне забезпечення: на що звернути увагу при укладенні?

## Судовий погляд

Судова практика: ліцензійні відносини

Грація софт-інтеграції: спори між сторонами договору про впровадження "складного" програмного забезпечення

*Співпраця української компанії-розробника з іноземним замовником традиційно розглядається як "безризикова" з погляду ПДВ операція. Це пояснюється тим, що з урахуванням положення п. 186.3 Податкового кодексу України (а багато років тому – п. 6.5 Закону "Про ПДВ") місце постачання послуг комп'ютерного програмування визначалося за межами території України, а отже не мало оподатковуватися ПДВ. Зазначена норма, а також низка інших "пільгових" ПДВ-норм у цій сфері породжують відчуття захищеності та безризиковості таких операцій для української компанії-розробника.*

*Між тим такий ризик все-таки є, і саме на ньому ми зупинимося в цьому матеріалі.*

## "Базові" норми

Насамперед, варто зупинитися на тих нормах, якими Податковий кодекс України регулює питання оподаткування ПДВ однієї чи кількох операцій, які пов'язані з розробленням програмного забезпечення, передачею прав на нього, постачанням програмного забезпечення.

Варто зауважити, що під час співпраці української компанії-розробника з іноземним замовником може йтися про такі операції:

- надання послуг з розроблення, тестування ПЗ;
- продаж примірників ПЗ;
- передача прав на використання об'єктів інтелектуальної власності;
- передача виключних майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності.

Іноді договір із замовником може надавати поєднання кількох зазначених операцій. Найчастіше

це послуги з розроблення та передачі виключних майнових прав.

Зупинимося більш детально на питанні оподаткування ПДВ таких операцій під час роботи з іноземним замовником (див. таблицю).

| Вид операцій  | Податковий статус  | Порядок оподаткування   |
|---|--|---|
| Надання послуг з розроблення, тестування ПЗ                           | Постачання послуг (пп. 14.1.185 Податкового кодексу)                               | Місце постачання знаходиться не на території України (пп. "в" п. 186.3 Податкового кодексу)   |
| Продаж примірників ПЗ   | Постачання послуг  | Звільнено від оподаткування ПДВ (п. 26 <sup>1</sup> підрозділу 2 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу)  |
| Передача прав на використання об'єктів інтелектуальної власності      | Платіж у грошовій формі розглядається як роялті (пп. 14.1.225 Податкового кодексу) | Місце постачання знаходиться не на території України (пп. "а" п. 186.3 Податкового кодексу), роялті в грошовій формі не є об'єктом оподаткування ПДВ згідно з пп. 196.1.6 Податкового кодексу |
| Передача виключних майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності | Постачання послуг  | Місце постачання знаходиться не на території України (пп. "а" п. 186.3 Податкового кодексу)   |

Як можна помітити, лише операції постачання ПЗ звільнені від оподаткування ПДВ. В інших випадках, під час надання послуг і передачі прав, ПДВ не нараховується, оскільки місце постачання знаходиться не на території України.

Звернемо увагу, що згідно з п. 26<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу, тимчасово, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року, звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією, плату за які не можна вважати роялті.

При цьому до програмної продукції належать:

- результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів і доступу до них;
- примірники (копії, екземпляри) комп'ютерних програм, їх частин, компонентів у матеріальній та/або електронній формі, у тому числі у формі коду (кодів) та/або посилань для завантаження комп'ютерної програми та/або їх частин, компонентів у формі коду (кодів) для активації комп'ютерної програми чи в іншій формі;
- будь-які зміни, оновлення, додатки, доповнення та/або розширення функціоналу комп'ютерних програм, права на отримання таких оновлень, змін, додатків, доповнень

протягом певного періоду часу;

- криптографічні засоби захисту інформації.

Таким чином, якщо в договорі між українською компанією-розробником та іноземним замовником предметом договору буде не надання послуг з розроблення ПЗ з передачею виключних майнових прав на результат такого розроблення, а передаватимуться компоненти програмного забезпечення, зміни, оновлення, додатки, доповнення та/або розширення функціоналу комп'ютерних програм, то під час перевірки ДФС така операція може бути розглянута в контексті льготованих операцій на території України.

Це, своєю чергою, має потенційний ризик негативних наслідків, про які ми поговоримо нижче.

## Реєстрація платником ПДВ

Ситуація, що розглядається, включає цілий ланцюг ризиків, які один за одним формують для компанії-розробника негативні податкові наслідки з ПДВ. В основі таких ризиків лежить можлива обов'язковість реєстрації як платника ПДВ.

Відповідно до п. 181.1 Податкового кодексу у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ.

Таким чином, обсяг для обов'язкової реєстрації платником ПДВ включає всі операції з постачання послуг, що можуть підлягати оподаткуванню з огляду на Податковий кодекс. При цьому нечіткість формулювання зазначеного пункту дає змогу ДФСУ наполягати на тому, що в цей обсяг у т. ч. включаються і льготовані (звільнені від оподаткування ПДВ) операції.

Такий висновок, зокрема, робився в листах ДФС України, а також індивідуальних податкових консультаціях від 07 березня 2018 року № 922/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 15 серпня 2017 року № 1613/6/99-99-15-03-02-15/ІПК та низці інших. В останній ДФС України окремо підкреслює: *"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 отже, операції з постачання програмної продукції, які згідно з п. 26<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу звільнені від оподаткування ПДВ, також можуть бути включені до обсягу для обов'язкової реєстрації платником.

А якщо так, то й компанія-розробник може стикнутися з ризиком того, що здійснювані нею операції за договором з іноземним замовником будуть кваліфіковані саме як постачання програмної продукції (а не надання послуг консультантами, інженерами згідно з пп. "в" п. 186.3 Податкового кодексу). А значить – стикнутися з тим, що в Акті перевірки буде зазначено факт невиконання вимог з обов'язкової реєстрації платника ПДВ.

На перший погляд, здається, що навіть визнання такої неререєстрації не має спричинити істотні ризики (якщо компанія не здає в оренду робочі місця і не здійснює іншої діяльності в Україні) – адже навіть при такому результаті постачання програмної продукції все одно не оподатковується ПДВ. Однак ризик у цьому випадку лежить дещо глибше.

## Неререєстрація податкових накладних

При перевірках компаній (не тільки ІТ-сфери) співробітники ДФС нерідко в актах зазначають як допущене порушення nereєстрацію підприємством податкових накладних. Відповідно, за такі порушення нараховуються штрафні санкції згідно зі ст. 120<sup>1</sup> Податкового кодексу. Притому, оскільки між датою "nереєстрації" та датою перевірки проходить значний строк, і штраф виходить значним.

*Зауважимо, що потенційна необхідність реєструвати податкові накладні дійсно є. Якщо компанія є платником ПДВ і придбаває різні товари та послуги для забезпечення своєї діяльності (оплачує оренду офісу, придбаває техніку, інші послуги), у платників ПДВ і з ПДВ, то сума податку повинна бути включена до складу податкового кредиту.*

Оскільки зазначені послуги можуть придбаватися для забезпечення діяльності з комп'ютерного програмування (розроблення ПО, оброблення даних) для нерезидента, то не пізніше кінця місяця згідно з п. 198.5 Податкового кодексу компанія-розробник повинна нарахувати податкові зобов'язання на суму такого "вхідного податкового кредиту". А отже – і зареєструвати у встановлені Податковим кодексом строки відповідну податкову накладну.

Арифметично, для підприємства – платника ПДВ, яке не здійснює діяльність з постачання товарів/послуг в Україні (що навіть не здає в оренду робочі місця розробникам), податкові наслідки з ПДВ будуть нульовими (податковий кредит повністю компенсується податковими зобов'язаннями, а діяльність з розроблення ПЗ для нерезидента не оподатковується ПДВ).

Однак усе зміниться, якщо ДФС при перевірці дійде висновку, що компанія мала бути зареєстрована платником ПДВ, але не зробила цього.

Згідно з п. 183.10 Податкового кодексу будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку і не подала заяву про реєстрацію платником ПДВ, несе відповідальність за ненарахування або несплату податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту й отримання бюджетного відшкодування.

Це, зокрема, означає, що якщо в акті перевірки представники ДФС зроблять висновок про те, що компанія мала бути зареєстрована платником ПДВ, то в Акті як порушення буде зазначена і nereєстрація податкових накладних (за придбаними з ПДВ товарами та послугами, які використані в неоподатковуваній діяльності).

Неправомірність такого донарахування, звісно, необхідно оспорювати шляхом подання заперечень на акт перевірки та скарги на податкове повідомлення-рішення. Однак набагато простіше не допустити такої ситуації в принципі, "відходячи" від будь-якої можливості визнати операції української компанії "пільговими" і враховуючи це в договорах.

## "Інші" послуги

Ще один підводний камінь, з яким може стикнутися українська компанія-розробник, – виділення в договорі із замовником, або в інвойсах та актах послуг, місце поставки яких може неоднозначно тлумачитися ДФС крізь призму п. 186.3 – 186.4 Податкового кодексу.

Наприклад – маркетингових послуг (коли в пп. "б" п. 186.3 згадуються тільки рекламні послуги). Або ж – фіксація в документах того факту, що надаються послуги, які прямо не підпадають під розроблення, постачання та тестування ПЗ, згідно з пп. "в" п. 186.3.

Усі ці факти аналізуються співробітниками ДФС під час перевірки досить уважно. При цьому будь-яке "відхилення" від прямого прочитання норм Податкового кодексу, яке дасть змогу податківцям говорити про те, що місцем постачання певних послуг є територія України – буде згадано в Акті і буде основою для донарахування ПДВ.

У хід може йти навіть посилання на неофіційні та відсутні в нормативно-правових актах визначення термінів. Оспорювання всіх цих моментів необхідно, і тільки від "неакуратності"

формулювань договору залежатиме ефективність подальшого оспорювання.

#### ВИСНОВОК:

Можливо, бухгалтер української компанії-розробника ніколи не стикнеться із зазначеними нюансами, і, можливо, згадані нами ризики видадуться штучними та роздутими.

Між тим практика кінця 2017 – початку 2018 року говорить про активізацію органів ДФС України під час перевірки ІТ-компаній. Фахівці ДФС особливо прискіпливо аналізують договори, акти, технічні завдання, підписані з іноземним замовником, на предмет можливості "витягнути" їх у площину оподаткування ПДВ. А з огляду на значні обсяги діяльності багатьох компаній-розробників спокуса донарахувати суми податку – дуже велика.

Тому повторно звертаємо увагу на той факт, що під час підготовки договорів, оформлення первинних документів за послугами, пов'язаними прямо або непрямо з розробленням ПЗ, необхідно враховувати й ризики ПДВ-наслідків, які такі документи та формулювання в них можуть нести.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2018

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2018