

УДК 336.221.264

С.В. Кравчук

ПРОБЛЕМЫ ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ СДЕЛОК ПО РАСПРОСТРАНЕНИЮ ПРОГРАММНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В РОССИИ

Аннотация. Поправки, представленные в качестве стимулирующей меры для разработчиков программного обеспечения (ПО), не учли реалии ведения бизнеса в области информационных технологий (ИТ) в России и вызвали ряд вопросов, в том числе вопрос целесообразности такой поддержки. В статье анализируются вопросы, с которыми сталкивается бизнес в ходе своей деятельности, и приводятся аргументы в пользу необходимости реформирования законодательства, подкрепленные судебной практикой и расчетами.

Ключевые слова: обложение налогом на добавленную стоимость (НДС) ПО в России, освобождение от НДС, НДС на объекты интеллектуальной собственности.

Sergey Kravchuk

PROBLEMS OF VALUE ADDED TAX TAXATION OF DISTRIBUTION TRANSACTIONS OF SOFTWARE IN RUSSIA

Annotation. Amendments presented as a stimulating measure for software developers did not catch realities of Russian software business and raised a number of questions including expediency of amendments of such stimulation. This article analyses questions business face during its activity and with support of court cases and calculations argues for the need of changes.

Keywords: VAT on software in Russia, VAT exemption, VAT on intellectual property.

Мировой рынок ПО является одним из наиболее перспективных в современной экономике. По оценкам одного из ведущих аналитических агентств, его средний ежегодный рост за последние несколько лет превышал 6 %, а размер на 2015 г. составил 149 млрд долл. США, сохраняя тенденцию к росту до 201 млрд долл. США к 2019 г. [6]. Рынок ПО во многом интересен, прежде всего тем, что обеспечивает мультипликативный эффект для всей экономики. Понимая значение рынка, правительства многих стран активно пытаются привлекать инвестиции в отрасль и стимулируют ее путем предоставления всевозможных налоговых и неналоговых преференций.

Как и многими другими странами, Россией был реализован комплекс мероприятий, направленных на поддержку отечественного рынка ПО. Налоговый аспект поддержки был реализован путем внесения изменений в Налоговый Кодекс РФ (НК) законопроектом «О внесении изменений в часть вторую НК в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности». Согласно тексту законопроекта, предлагалось предоставить поддержку отечественной отрасли высоких технологий и ПО, в частности, путем освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость (НДС) некоторых сделок по передаче и предоставлению прав в отношении патентов и лицензий, связанных с объектами интеллектуальной собственности (исключая товарные знаки и знаки обслуживания) за исключением посреднических [2].

Несмотря на высокую значимость ожидаемых изменений, даже после доработок по результатам пройденных чтений в Государственной Думе, нормы, предложенные законопроектом, получились чрезмерно общими и во многом не учитывающими интересы производителей высокотехнологичной продукции. Также интересно, что в законопроекте отсутствовала оценка влияния

предлагаемых изменений на саму отрасль. Согласно тексту принятого законопроекта, от НДС освобождаются сделки с ПО, базами данных и другими перечисленным в НК объектами интеллектуальной собственности (ИС), совершенными в рамках лицензионного договора [4]. Таким образом, для применения освобождения от НДС при совершении сделки, компаниям необходимо, чтобы предмет сделки упоминался среди объектов ИС, к которым применяется освобождение, и сделка была оформлена путем заключения лицензионного договора. На практике применение норм привело к возникновению ряда спорных теоретических и практических вопросов. Условно эти вопросы можно разделить на три группы: проблемы квалификации сделок, с точки зрения гражданского законодательства, для целей применения освобождения от НДС, проблемы роста стоимости ПО некоторых участников рынка (проблема эффективности) и проблема противоречия законодательства. Ниже последовательно рассмотрена каждая из групп.

1. Проблема квалификации сделок. *Проблема неоднородной квалификации.* Требование об обязательном наличии лицензионного договора при распространении ПО привело к тому, что сделки, предметом которых является передача прав на ПО, стали иметь различный порядок налогообложения, что нарушает принцип налоговой нейтральности. В частности, в случае передачи права на использование ПО в рамках договора поставки (передается компакт-диск с записанным на него ПО) – сделка облагается НДС, хотя потребительной стоимостью обладает ПО, записанное на компакт-диске, а не сам компакт-диск. Напротив, при той же передаче компакт-диска в рамках лицензионного договора, обязательств по НДС не возникает.

Проблема искажения содержания. Требование о наличии лицензионного договора также является причиной другой актуальной проблемы – проблемы классификации сделок с объектами ИС, передаваемыми пользователям на условиях модели компенсации выпадающих доходов (имеется в виду условно-бесплатное ПО (ПО), ПО с возможностью совершения покупок внутри ПО и прочие аналогичные модели коммерциализации). В связи с особенностями распространения, для целей защиты ПО применяются различные механизмы, среди которых могут быть как технологии и специальные устройства, так и бизнес-модели. Так, при распространении ПО в рамках модели с покрытием выпадающих доходов, владелец ИС предоставляет пользователю ограниченный или полный функционал ПО и взимает плату за получение пользователем полной версии каких-либо преимуществ или иных недоступных функций ранее предоставленного ПО – это позволяет, с одной стороны, значительно снизить возможность нарушения прав на ПО, а с другой стороны, в сжатые сроки обеспечить формирование вовлеченной аудитории. Несмотря на то, что в случае применения описанной модели, владельцы ПО фактически только устанавливают иной порядок оплаты, при этом сохраняя коммерческий характер распространения, на практике встречаются случаи, когда налоговые органы применяют дискретный подход и рассматривают получение доходов по предоставлению дополнительных функций или преимуществ в качестве услуг по организации условий использования ПО, а не предоставления прав в рамках лицензионного договора, что приводит к возникновению обязанности по уплате НДС [1]. Такая квалификация искажает содержание лицензионных отношений и лишает владельцев ИС предусмотренного законом освобождения.

2. Проблема эффективности. Несмотря на декларируемую приоритетность задач стимулирования отрасли высоких технологий, и как ее части разработки ПО, в законопроекте отсутствует оценка последствий введения освобождения от обложения НДС участников рынка ПО, при этом ввиду механизма функционирования, очевидно, что введенная норма имеет различное влияние на различные группы разработчиков ПО. Ниже произведен расчет эффективности введенных мер для компаний разработчиков промышленного и пользовательского ПО (см. табл. 1 и 2).

– *Российский производитель потребительского ПО.* В связи с тем, что добавленная стоимость ПО не облагается НДС всеми участниками сбытовой цепи (при условии соблюдения требова-

ний законодательства), достигается увеличение прибыльности компаний за счет снижения налоговых обязательств участников сбытовой цепи перед бюджетом. Таким образом, можно сделать вывод о том, что для производителей пользовательского ПО закон действительно стал стимулирующей мерой.

Таблица 1

Влияние освобождения от НДС на производителей пользовательского ПО [3]

НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ		НДС ОБЛАГАЕТСЯ
Наименование статьи	Сумма в тыс. руб.	Сумма в тыс. руб.
Расходы, облагаемые НДС (без НДС)	383 160,50	383 160,50
Сумма НДС, выставленная поставщиками	68 968,89	68 968,89
Заработная плата, а также иные расходы, не облагаемые НДС	383 160,50	383 160,50
Выручка	987 360,28	836 746,00
НДС к уплате в бюджет	–	81 645,39
Конечная стоимость для потребителя	987 360,28	987 360,28
Прибыль разработчика ПО	152 070,39	70 425,00

Российский производитель промышленного ПО. Противоположенным образом работает рынок разработчиков промышленного ПО. Рынок промышленного ПО – это рынок, на котором покупатели, как правило, ведут облагаемую НДС деятельность, а потому НДС, выставленный разработчиками ПО, не имеет влияния на конечную стоимость производимой ими продукции – он не учитывается в расходах покупателя, а вычитается из стоимости выставленного покупателям НДС. В таком случае разработчик ПО получает меньший размер выручки, ввиду невозможности переложения НДС на потребителя. Добавленная стоимость поставщиков компаний-разработчиков ПО включается в расходы покупателя ПО и при реализации продукции, произведенной покупателем с использованием этого ПО, повторно облагается НДС, что приводит к снижению прибыли покупателя.

Таблица 2

Влияние освобождения от НДС на производителей промышленного ПО [3]

НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ		НДС ОБЛАГАЕТСЯ
Наименование статьи	Сумма в тыс. руб.	Сумма в тыс. руб.
Расходы, облагаемые НДС (без НДС)	383 160,50	383 160,50
Сумма НДС, выставленная поставщиками	68 968,89	68 968,89
Заработная плата, а также иные расходы, не облагаемые НДС	383 160,50	383 160,50
Выручка	987 360,28	987 360,28
НДС к уплате в бюджет	-	108 755,96
Конечная стоимость для потребителя	987 360,28	987 360,28
Прибыль разработчика ПО	152 070,39	221 039,28

На основании произведенных расчетов очевидно, что, хотя норма и не была рассчитана на отдельную часть рынка разработки ПО, стимулирующее воздействие оказывается только на отрасль разработки пользовательского ПО, в то время как не пользовательское, а промышленное ПО занимает большую часть рынка и обладает наибольшим стимулирующим влиянием на развитие прочих отраслей народного хозяйства.

3. Проблема противоречий законодательства. Интересным вопросом, возникшим в связи с введением освобождения от обложения НДС сделок с ПО, является введенный в 2016 г. налог на «Гугл» [5]. Согласно тексту Федерального Закона, предполагается обязать иностранные компании, оказывающие электронные услуги российским потребителям физическим лицам зарегистрироваться в России и уплачивать НДС по ставке 15,25 %. В контексте настоящей статьи закон интересен тем, что в список электронных услуг, которые подпадают под особый режим налогообложения и облагаются по ставке 15,25 %, включены сделки по предоставлению прав на использование ПО, которые освобождены от такой обязанности согласно положениям введенного ранее закона.

С учетом описанных проблем и противоречий норм, считаю, что необходимо внести уточнения в НК для достижения поставленных в законопроекте задач по стимулированию рынка высоких технологий, в частности, ПО, с учетом ограниченных бюджетных возможностей и унификации механизма применения норм, соблюдения принципа налоговой нейтральности и устранения противоречий с введенным порядком обложения услуг, оказываемых иностранными организациями российским потребителям физическим лицам.

Библиографический список

1. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12 октября 2015 г. № Ф05-13554/15 по делу № А40-56211/2014 // Информационно-правовой портал «Гарант.Ру» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41702940/> (дата обращения : 28.08.2016).
2. Проект Федерального Закона «О внесении изменений в часть вторую НК в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности» [Электронный ресурс] // Электронный фонд нормативных документов «Кодекс». – Режим доступа : <http://docs.cntd.ru/document/902048935> (дата обращения : 28.08.2016).
3. Отчет о прибылях и убытках ООО «ДОКТОР ВЕБ» [Электронный ресурс] // ООО «СПАРК» – система анализа рынков и компаний. – Режим доступа : <http://www.spark-interfax.ru/#company/5D82D0F26EF84F85A796B67D49B7D3C9/509/eyJ Tb3VyY2VJZCI6NCwiUGVyaW9kSWQiOjUzOX0=> (дата обращения : 28.08.2016).
4. Федеральный Закон Российской Федерации «Налоговый Кодекс» от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Парламентская газета. – 2000. – № 151-152.
5. Федеральный Закон Российской Федерации «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 3 июля 2016 № 244 // Российская газета. – 2016. – № 7014(146).
6. Enterprise Software Spending to Grow: Gartner [Electronic resource] // The Wall Street Journal. – Mode of access : <http://blogs.wsj.com/cio/2015/08/27/enterprise-upgrades-behind-software-spending-growth-gartner/> (accessed date : 28.08.2016).