



КонсультантПлюс

<Письмо> ФНС России от 18.12.2020 N
СД-4-3/20902@
"О налоговом маневре в IT-отрасли"

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 29.03.2021

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО
от 18 декабря 2020 г. N СД-4-3/20902@

О НАЛОГОВОМ МАНЕВРЕ В IT-ОТРАСЛИ

Федеральная налоговая служба в связи с обращением по вопросам, касающимся изменения системы налогообложения IT-компаний в связи с принятием Федерального закона N 265-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации", предоставляет **информацию** по вопросам, указанным в обращении.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.С.САТИН

Приложение

1. "Освобождаются ли от уплаты НДС, согласно новому **закону** N 265-ФЗ от 31.07.2020 - компании, которые будут реализовывать программы для ЭВМ и базы данных, согласно **п. 1.15**. Иными словами, в цепочке кооперации - льгота по НДС распространяется на все компании по цепочке? (Вендор-дистрибутор-интегратор)".

Комментарий: Как и до 2021 года норма **подпункта 26 пункта 2 статьи 149** Кодекса об освобождении по НДС, применяемая с 1 января 2021 года, не устанавливает ограничений по субъектному составу лиц, имеющих право использовать освобождение от налога. Таким образом, воспользоваться освобождением по НДС вправе не только правообладатели, но и прочие участники цепочки поставки программного обеспечения.

Общее условие для применения льготы - программы ЭВМ должны быть включены в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных (далее - Реестр российских программ) и не использоваться клиентом для размещения рекламы и поиска продавцов/покупателей.

2. "Будет ли действовать льгота по НДС на программно-аппаратные комплексы? Когда разработанные программы(софт) заливается в железо?"

Комментарий: Согласно **подпункту 26 пункта 2 статьи 149** Кодекса в редакции, действующей с 1 января 2021 года, реализация прав на программы ЭВМ (базы данных) освобождается от НДС, если указанные программы (базы данных) включены в Реестр российских программ. Таким образом, освобождение распространяется и на программы ЭВМ, входящие в состав программно-аппаратных комплексов, в случае если предусмотрено, что программа приобретается отдельно от "железа".

3. "Покупка лицензий у иностранных вендоров. Как в данном случае рассматривать сделку? В рамках **ст. 174.2**, когда иностранец должен встать на налоговый учет в РФ и заплатить НДС, либо мы, покупая лицензии, должны выступать в качестве налогового агента".

Комментарий: В соответствии с действующими правилами при приобретении электронных услуг у иностранной организации обязанность налогового агента не возникает.

Таким образом, по общему правилу иностранные организации самостоятельно исчисляют и

уплачивают сумму НДС в случае, если предоставляют права на использование программ для ЭВМ (включая компьютерные игры), баз данных через сеть "Интернет", в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности ([абзац 2 пункта 1](#) и [пункт 2 статьи 174.2](#) Кодекса).

4.1. "Правильно ли мы понимаем, что зачитывается в оборот только выручка за установку, тестирование, сопровождение программ для ЭВМ, баз данных, которые компания ранее разрабатывала, модернизировала или адаптировала?"

Комментарий: При расчете необходимой доли доходов российская организация вправе учитывать доходы от услуг по установке, тестированию и сопровождению только тех программ ЭВМ (баз данных), которые она ранее разрабатывала, или модернизировала, или адаптировала ([пункт 1.15 статьи 284](#) и [пункт 5 статьи 427](#) Кодекса). Аналогичного подхода придерживается Минфин ([письмо](#) Минфина России от 06.11.2020 N 03-15-06/96706).

4.2. "Что понимать под термином адаптация? Конфигурирование ПО в момент установки - это адаптация?"

Комментарий: [Кодекс](#) не содержит определения термина "адаптация". В этом случае допускается использовать термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации ([пункт 1 статьи 11](#) Кодекса). Таким образом, при определении перечня услуг (работ), входящих в термин "адаптация", по мнению ФНС России, допустимо руководствоваться положениями [подпункта 9 пункта 2 статьи 1270](#) Гражданского кодекса, то есть под адаптацией понимается внесение изменений, осуществляемых исключительно в целях функционирования программы для ЭВМ или базы данных на конкретных технических средствах пользователя или под управлением конкретных программ пользователя.

4.3 "Если ПО не российского происхождения, и компания ранее занималась его адаптацией, установкой и сопровождением - данная выручка будет зачитываться в оборот, позволяющий пользоваться льготой по налогу на прибыль и социальным взносам?"

Комментарий: [Пунктом 1.15 статьи 284](#) Кодекса в качестве необходимого условия для применения ставки в 3 процента по налогу на прибыль для российских организаций, занимающихся адаптацией программ для ЭВМ их установкой и сопровождением, не установлена необходимость его разработки именно российской компанией. Кроме этого при расчете необходимой доли доходов российская организация вправе учитывать доходы от услуг по установке, тестированию и сопровождению только тех программ ЭВМ (баз данных), которые она ранее разрабатывала, или модернизировала, или адаптировала.

Таким образом, российские организации, получающие доходы от оказания услуг (выполнения работ) по адаптации программы ЭВМ иностранного происхождения, его установке и сопровождению, вправе учитывать такие доходы при расчете доли, необходимой для применения льготной ставки. Аналогичное правило действует в отношении страховых взносов.

4.4 "Если договором с Заказчиком предусмотрено сопровождение системы (подсистемы) состоящей из комплекса разных ПО и оборудования, на котором это ПО установлено. ПО может быть, как российского, так и зарубежного происхождения. Выручка по такому договору учитывается в обороте, который дает право на льготу или нет?"

Комментарий: Согласно [пункту 1.15 статьи 284](#) Кодекса российская организация для определения доли IT-доходов вправе учитывать доходы от сопровождения только тех программ ЭВМ (баз данных), которые она разрабатывала, или адаптировала, или модифицировала. Таким образом, при выполнении указанного условия доходы от сопровождения могут быть учтены для расчета доли IT-доходов.

Доходы от сопровождения оборудования в [пункте 1.15 статьи 284](#) Кодекса не указаны, поэтому не могут быть учтены.

Аналогичное правило действует в отношении страховых взносов.

4.5 "Совместная техническая поддержка с вендором включается ли в оборот, который дает право на льготу по налогу на прибыль?"

Комментарий: В описанной ситуации налогоплательщик передает сублицензии на программное обеспечение и совместно с вендором (правообладателем) оказывает техническую поддержку данного программного обеспечения.

Согласно [пункту 1.15 статьи 284](#) Кодекса при определении доли доходов для применения льготы по налогу на прибыль организаций, в числе прочего, учитываются доходы от сопровождения программ ЭВМ (баз данных), которые налогоплательщик разрабатывал, или адаптировал, или модифицировал.

Таким образом, доходы от технической поддержки в рассматриваемой ситуации учитываются при определении доли доходов для применения льготы по налогу на прибыль организаций только в том случае, если налогоплательщик осуществлял адаптацию или модификацию программного обеспечения вендора и оказываемая техническая поддержка соответствует термину сопровождение.

5. "В тексте [закона](#) в состав оборота дающего право на льготу по налогу на прибыль и соц. взносам нет некоторых ИТ услуг, таких как ИТ консалтинг и проектирование информационных систем, а также аутсорсинг ИТ функций?"

Комментарий: Доходы от деятельности по оказанию консультационных услуг, услуг по проектированию информационных систем и аутсорсингу не включены в перечень доходов, учитываемых в целях расчета доли доходов в соответствии с [пунктом 1.15 статьи 284](#) и [пунктом 5 статьи 427](#) Кодекса.

6. "В последнем [письме](#) Минфина от 16.10.2020г. N 03-15-06/90482. Появилась такая категория как компания партнер. Что подразумевается в этом случае? Любая компания, с которой подписано партнерское соглашение?"

Комментарий: В связи с тем, что указанное [письмо](#) подготовлено Минфином России, вопрос о дополнительном разъяснении термина "компания-партнер" следует уточнить у Минфина России.

7. "Как рассчитать НДС в случае включения программ в Реестр российских программ (исключения из него), если такое событие происходит в середине налогового периода (квартала)?"

Комментарий: С 1 января 2021 года необходимым условием для применения налогоплательщиком освобождения от налогообложения НДС является включение программы для ЭВМ и базы данных в Реестр российских программ ([подпункт 26 пункта 2 статьи 149](#) Кодекса в редакции Закона N 265 ФЗ). Следовательно, указанное освобождение применяется для операций по реализации исключительных прав или прав использования с момента включения программы для ЭВМ (базы данных) в Единый реестр. Аналогичного подхода придерживается Минфин России в [письме](#) от 16.11.2020 N 03-07-08/99545.

8. "Как рассчитывается НДС при реализации прав на программы или базы данных (ПО или БД), не включенных в единый реестр, после 01.01.2021 при условии заключения договора и внесения предварительной оплаты до 01.01.2021".

9. "Применение НДС при реализации прав на ПО или БД, не включенные в единый реестр, по договорам, действие которых распространяется на период до и после 01.01.2021 и предусматривает взимание периодических платежей (роялти), например, ежемесячных".

Комментарий по 8 и 9 вопросу: С 1 января 2021 года освобождение по НДС не действует при реализации прав на программы ЭВМ (базы данных), не включенные в Реестр российских программ ([подпункт 26 пункта 2 статьи 149](#) Кодекса в редакции Закона 265 ФЗ).

При этом исключений по правам на программы ЭВМ (базы данных), реализуемым по договорам, заключенным до вступления в силу [Закона](#) 265 ФЗ, и имеющим длящийся характер, не предусмотрено.

Следовательно, за периоды использования программ ЭВМ (баз данных) в 2020 году применяется освобождение по НДС, а за периоды использования, начиная с 1 января 2021 года, указанного

программного обеспечения, не включенного в Реестр российских программ, применяется налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов, независимо от даты заключения договора и порядка оплаты указанных прав.

10. "Применение НДС при реализации прав на ПО или БД, не включенные в единый реестр, по договорам, действие которых начинается после 01.01.2021 и предусматривает взимание разовых (паушальных) платежей и (или) периодических платежей (роялти), при условии, что в течение периода пользования правами производится включение данного ПО или БД в единый реестр".

Комментарий: С 1 января 2021 года освобождение по НДС не действует при реализации прав на программы ЭВМ (базы данных), не включенные в Реестр российских программ ([подпункт 26 пункта 2 статьи 149](#) Кодекса в редакции Закона 265 ФЗ).

При этом исключений по указанным правам на программы ЭВМ (базы данных), реализуемым по договорам, заключенным до вступления в силу [Закона](#) 265 ФЗ и имеющим длящийся характер, не предусмотрено.

Следовательно, начиная с 1 января 2021 года, при реализации прав на использование программ ЭВМ (баз данных), не включенных в Реестр российских программ, применяется налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов, независимо от даты заключения договоров на реализацию указанных прав и порядка оплаты указанных прав.

Таким образом, предоставление (использование) прав на программное обеспечение в периодах, в которых указанное программное обеспечение не было включено в Реестр российских программ, облагается НДС в общем порядке, а начиная с периодов, в которых такое программное обеспечение было включено в Реестр российских программ, применяется освобождение по НДС.

11. "Применение НДС при приобретении ПО или БД, относящегося к электронным услугам в соответствии со [ст. 174.2](#), у иностранных партнеров при различных условиях исполнения договоров (например, внесение предоплаты до 01.01.2021, передача прав после 01.01.2021; передача прав до 01.01.2021, внесение оплаты после 01.01.2021)".

Комментарий: С 1 января 2021 года освобождение по НДС действует только в отношении программ ЭВМ (баз данных), зарегистрированных в Реестре российских программ. До 1 января 2021 года условие о включении в Реестр российских программ отсутствовало.

Таким образом, если программа не включена в Реестр российских программ, предоставление прав на использование программ ЭВМ (баз данных) не подлежит налогообложению НДС, если оплата поступила в 2021 году за периоды использования программ до 2021 года (то есть когда действовало освобождение по НДС для операций предоставления прав на использование программ для ЭВМ независимо от факта их включения в указанный Реестр).

Также в случае если оплата поступила иностранной организации до 1 января 2021 года за период использования программ ЭВМ (баз данных) в счет такой оплаты, начиная с 1 января 2021 года, то такая оплата (частичная оплата) не учитывается при определении налоговой базы по НДС в связи с особенностями определения налоговой базы у иностранных организаций, установленными нормой [пункта 4 статьи 174.2](#) Кодекса.

12. "Применение НДС при исполнении обязанностей налоговых агентов при приобретении ПО или БД, не относящегося к электронным услугам, у иностранных партнеров при различных условиях исполнения договоров (внесение предоплаты до 01.01.2021, передача прав после 01.01.2021; передача прав до 01.01.2021, внесение оплаты после 01.01.2021)".

Комментарий: С 1 января 2021 года освобождение по НДС действует только в отношении программ ЭВМ (баз данных), зарегистрированных в Реестре российских программ. До 1 января 2021 года условие о включении в Реестр российских программ отсутствовало.

Налоговые агенты определяют момент возникновения налоговой базы по дате перечисления иностранной компании оплаты (предоплаты) за товары, работы, услуги ([пункт 1 и 2 статьи 161](#) Кодекса).

Таким образом, если оплата за предоставление прав произведена в 2020 году, а права предоставлены в 2021 году, действует освобождение по НДС, поскольку налог подлежит уплате налоговым агентом в 2020 году (то есть в период, когда в законодательстве отсутствует условие о включении в Реестр российских программ).

В случае если оплата за предоставление прав произведена в 2021 году за период использования программ ЭВМ до 2021 года, применяется освобождение по НДС, поскольку реализация состоялась в 2020 году.

13. "Как будет/не будет облагаться НДС сублицензия на ПО в следующих случаях: ПО закуплено Исполнителем у вендора, модернизировано (получено производное произведение, принадлежащее Исполнителю) и полученное производное продается конечному Заказчику. ПО закуплено Исполнителем у вендора, поставляется конечному Заказчику по лицензии и сразу модернизируется для нужд Заказчика".

Комментарий: С 1 января 2021 года для применения освобождения по НДС требуется выполнить условие о включении программного обеспечения в Реестр российских программ.

Таким образом, при передаче сублицензии на программное обеспечение вендора, включенное в Реестр российских программ, налогоплательщик вправе применять освобождение от уплаты НДС.

В случае передачи лицензии на модернизированное программное обеспечение освобождение от НДС применяется, если указанное модернизированное программное обеспечение включено в Реестр российских программ.

14. "Как считать доходы, чтобы не потерять льготу? Ситуация: Партнер-дистрибьютор вендора занимается поставкой лицензий и модификацией/настройкой ПО для клиентов поставляет по договору клиенту ПО + работы в составе: 1 млн руб. - лицензия, 2 млн руб. - работы. Какую выручку он имеет право показать в качестве доли дохода ИТ компании для целей получения льготы по снижению ставок платежей в социальные фонды, а. 2 млн руб. б. - 3 млн руб."

Комментарий: С целью применения пониженных тарифов страховых взносов в доле доходов от осуществления деятельности в IT-отрасли российские организации вправе учесть доходы от реализации экземпляров программ для ЭВМ (баз данных), передачи исключительных прав на программы для ЭВМ (базы данных), предоставления прав использования программ для ЭВМ (баз данных) по лицензионным договорам только в случае, если организация является разработчиком этих программ для ЭВМ (баз данных). Таким образом дистрибьютер-партнер вендора не вправе учитывать в доле доходов, необходимой для применения льгот в IT-отрасли, доходы от передачи лицензий на программное обеспечение, так как не является разработчиком указанного программного обеспечения.

В отношении работ по модификации программ ЭВМ ограничение по разработчику не установлено. Поэтому доходы, полученные от работ (услуг) по модификации, независимо от того, кто является разработчиком программ ЭВМ, могут быть учтены при расчете доли доходов, необходимой для применения пониженных ставок и тарифов в IT-отрасли.

15. "Уточнения требует формулировка "доля доходов от реализации экземпляров разработанных организацией программ...".

а. В случае использования указанной формулировки компания теряет возможность использовать сторонних разработчиков для модернизации, ускорения разработки собственных решений, что крайне важно в условиях сжимающегося объема доступных на рынке специалистов.

б. В случае реорганизации компаний, перехода прав от одной компании к другой, в том числе в следствие продажи продуктов, снова возникает вопрос о невозможности применимости льготы".

Комментарий:

а. Изменения в [Кодексе](#), вызванные налоговым маневром в IT-отрасли, не вносят ограничения для компаний-разработчиков, привлекающих к разработке программ ЭВМ (баз данных) третьих лиц. Программы для ЭВМ могут разрабатываться как трудовыми ресурсами самой организации, так и силами

привлеченных третьих лиц.

b. Вопрос применения льгот в IT-отрасли реорганизованными компаниями в данный момент прорабатывается с Минфином России.

16. "Облагается ли НДС сублицензия на ПО, которое было адаптировано, модифицировано или использовано в составе другого продукта, разработанного сублицензиаром? Например, в состав поставки системы электронного документооборота входит система распознавания текста другого производителя. В этом случае стоимость лицензии системы распознавания должна выделяться и продаваться с НДС или исходя из того, что конечному клиенту продается готовое решение и, так как основной продукт не облагается НДС, то готовое решение также не облагается НДС".

Комментарий: С 1 января 2021 года необходимым условием для применения освобождения по НДС при передаче прав на программное обеспечение является включение в Реестр российских программ.

В случае, если программное обеспечение, разработанное третьими лицами, является составной частью программного обеспечения, в целом включенного в Реестр российских программ, то при передаче прав на указанное составное программное обеспечение применяется освобождение по НДС.

В случае, если сублицензия на программу ЭВМ стороннего разработчика передается отдельно, то для применения освобождения по НДС программное обеспечение стороннего разработчика должно состоять в Реестре российских программ.

17. "Просим разъяснить, как будут действовать переходные положения по налогообложению НДС в случае предоставления прав на использование результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора на срок более года в 2020г (доходы будут отражены равномерно в течение периода пользования лицензией). Будут применяться правила, действующие на дату подписания договора, т.е. редакция [ст. 149 НК РФ 2020 года](#)?"

Комментарий: При наличии длящегося договора освобождение по НДС в переходном периоде будет применяться следующим образом. Реализация прав на программы ЭВМ (базы данных) за периоды использования до 1 января 2021 года не будет облагаться НДС. Начиная с 1 января 2021 года применение освобождения будет зависеть от того, включено ли программное обеспечение в Реестр российских программ или нет. Аналогичного подхода придерживается Минфин России в [письме](#) от 20.11.2020 N 03-07-08/101332.
