

*Трифонова Евгения Алексеевна  
студентка 2 курса магистратуры  
Юридический институт  
Иркутский государственный университет  
Россия, г. Иркутск  
e-mail: jenny\_9998@mail.ru*

*Научный руководитель: Колосов Николай Викторович,  
кандидат юридических наук, доцент  
доцент кафедры административного и финансового права  
Юридический институт  
Иркутский государственный университет  
Россия, г. Иркутск*

**ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ  
ДОГОВОРОВ О ПЕРЕДАЧЕ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫХ  
(НЕИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫХ) ПРАВ НА ПРОГРАММЫ ДЛЯ ЭВМ**

*Аннотация:* В данной статье исследуются проблемы налогообложения при заключении договоров о передаче исключительных (неисключительных прав) на программы для ЭВМ после изменений в законодательстве, связанных с налоговым маневром в сфере ИТ. Автор рассматривает понятие программы для ЭВМ, анализирует особенности налогообложения различных сделок, предметом которых является программа для ЭВМ, выявляет проблемы, возникающие на практике.

**Ключевые слова:** программа для ЭВМ, сделка, лицензионный договор, НДС, интеллектуальная собственность.

*Trifonova Evgeniya Alekseevna  
2nd year master student  
Institute of Law  
Irkutsk State University  
Russia, Irkutsk*

*Scientific adviser: Kolosov Nikolai Viktorovich,  
candidate of legal sciences, associate professor  
Associate Professor of the Department of Administrative and Financial  
Institute of Law  
Irkutsk State University  
Russia, Irkutsk*

## PROBLEMS OF TAXATION WHEN CONCLUDING AGREEMENTS ON THE TRANSFER OF EXCLUSIVE (NON-EXCLUSIVE) RIGHTS TO COMPUTER PROGRAMS

**Abstract:** *This article examines the problems of taxation when concluding agreements on the transfer of exclusive (non-exclusive rights) to computer programs after changes in legislation related to the tax maneuver in the field of IT. The author examines the concept of a computer program, analyzes the peculiarities of taxation of various transactions, the subject of which is a computer program, identifies problems that arise in practice.*

**Key words:** computer program, transaction, license agreement, VAT, intellectual property.

Интеллектуальная собственность – объект гражданских прав, которому предоставляется специальная правовая охрана. Необходимость особой правовой охраны обусловлена коммерческой ценностью такого объекта, поскольку специфической особенностью интеллектуальной собственности является возможность одновременного использования несколькими лицами.

Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ) среди интеллектуальной собственности – охраняемых результатов интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий – выделяет, в том числе, программы для ЭВМ.

Программа для ЭВМ – это представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенная для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения [1]. Основной формой реализации прав на программы для ЭВМ (программного обеспечения) в соответствии со ст. 1233 ГК РФ является отчуждение права путем заключения договора об отчуждении исключительного права либо предоставление другому лицу права использования путем заключения лицензионного договора. Помимо этого, правообладатель может распорядиться

принадлежащим ему исключительным правом любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом.

В соответствии с п.1 ст. 38 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при реализации объектов гражданских прав у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога, в том числе налога на добавленную стоимость (НДС). Налог на добавленную стоимость – это косвенный налог, уплачиваемый в федеральный бюджет в форме надбавки к стоимости товаров или услуг. Налогоплательщиками НДС признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза. При этом, НК РФ предусмотрены основания освобождения налогоплательщика от обязанности платить НДС.

Так, в соответствии с пп. 26 п.2 ст.149 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации исключительных прав на программы для электронных вычислительных машин и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, прав на использование таких программ и баз данных (включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности), в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет» [2].

Таким образом, основанием для освобождения от уплаты налогоплательщиком налога на добавленную стоимость при реализации программного обеспечения является включение такого программного обеспечения в Единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных (далее – реестр). Реестр создан в соответствии со статьей 12.1 Федерального закона «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» в целях расширения

использования российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, подтверждения их происхождения из Российской Федерации, а также в целях оказания правообладателям программ для электронных вычислительных машин или баз данных мер государственной поддержки [3].

Важно отметить, что такая норма является новеллой налогового законодательства (Введена Федеральным законом от 31.07.2020 N 265-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации", дата начала действия редакции – 01 января 2021 года) [4].

Предшествующая редакция закона выглядела следующим образом: *«не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора»* [5].

Получается, что до введения актуальной редакции НК РФ основанием для освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость являлась реализация исключительных прав на программное обеспечение на основании лицензионного договора.

Можно сделать вывод, что изменение нормы позволило законодателю, с одной стороны, расширить перечень оснований для освобождения от налогообложения, так как в предыдущих редакциях закона от уплаты НДС освобождались налогоплательщики, реализующие программное обеспечение по лицензионным договорам, в то время как реализация программного обеспечения по договору об отчуждении исключительного права или распоряжение исключительным правом любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом облагалось НДС. С другой стороны, законодатель значительно сузил перечень программ для ЭВМ, реализация которых не облагается налогом, так как в реестр включаются только российские программы.

Отметим, что указанное освобождение от налогообложения распространяется не только на правообладателей программного обеспечения, но и на остальных участников реализации исключительных (неисключительных) прав в дальнейшем по цепочке вендор-дистрибутор-конечный пользователь (в соответствии с Письмом Федеральной налоговой службы от 18 декабря 2020 г. № СД-4-3/20902@ «О налоговом маневре в IT-отрасли»)[6]. Последующая передача указанных прав по договору, включая sublicензионный договор, не влияет на возможность применения освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Определенные сложности возникают, когда решается вопрос о налогообложении при реализации программного обеспечения в «коробочном варианте». Коробочный программный продукт (коробка) – это программное обеспечение, которое подразумевает самостоятельную установку и настройку пользователем. Длительное время предполагалось, что реализация программного обеспечения в коробочном варианте не освобождается от уплаты НДС, поскольку лицензионный договор присоединения заключается каждым пользователем с соответствующим правообладателем при первой установке дистрибутива программы путем принятия условий лицензионного соглашения правообладателя. На практике принятие условий лицензионного соглашения предполагает проставление соответствующей отметки при установке программы на мониторе компьютера, либо вскрытие упаковки, на которой изложены условия лицензионного соглашения, так как данные действия считаются конклюдентными. В таком случае, само приобретение пользователем коробочного программного продукта (коробки) у вендора является заключением договора купли-продажи товара, а значит, освобождение от уплаты НДС не предполагается. Данная позиция подтверждалась и мнением Минфина России, выраженном в Письме от 21.10.2014 N 03-07-03/52967, о том, что реализация в «коробочном варианте» облагается НДС в общеустановленном порядке в связи с тем, что в момент передачи прав у сторон отсутствует заключенный лицензионный договор [7].

Однако, в связи с существенным изменением пп. 26 п. 2 ст. 149 из нормы исключено обязательное заключение лицензионного договора в качестве основания освобождения от НДС. Можно сделать вывод, что реализация программного обеспечения, включенного в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных в «коробочном варианте», не облагается НДС.

Особый интерес вызывает исчисление НДС при реализации программно-аппаратных комплексов (далее – ПАК). ПАК – это набор технических и программных средств, работающих совместно для выполнения одной или нескольких сходных задач. Как правило, ПАК состоит из двух частей:

- аппаратная часть – устройство сбора и обработки информации (компьютер, сервер);
- программная часть – программное обеспечение, обрабатывающее и интерпретирующее данные, собранные аппаратной частью.

В данном случае, если программная часть (в том числе встроенная программная часть) – программное обеспечение – включено в реестр отечественного программного обеспечения, то, реализация такого программного обеспечения не подлежит налогообложению НДС. Для верного исчисления НДС в договорах рекомендуется выделять стоимость программного обеспечения отдельно.

Важно отметить, что положения пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ распространяются только на реализацию прав на программные продукты, в т.ч. прав на обновление и/или на дополнительные функциональные возможности реализуемых (ранее реализованных) программ для ЭВМ, внесенных в реестр, или прав на их использование. Оказание сопутствующих услуг облагается НДС в общем порядке.

Например, при реализации исключительных прав на программное обеспечение с предоставлением услуг по технической поддержке или сопровождению такого программного обеспечения услуги облагаются НДС.

Необходимо подчеркнуть, что от налогообложения НДС освобождаются только операции по реализации исключительных прав на указанные объекты, а

не в целом деятельность налогоплательщика, реализующего исключительные права и права использования на программы для ЭВМ. Любые иные операции, осуществляемые налогоплательщиками, облагаются НДС по общим правилам.

Освобождение от налогообложения стоит разграничивать с льготой по налогу на прибыль, введенной в соответствии с Федеральным закон от 14.07.2022 N 321-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации". Так, в соответствии с п. 1.15 ст. 284 НК РФ для *российских организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, начиная с налогового периода получения документа о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, устанавливается налоговая ставка по налогу в размере 0 процентов в 2022 - 2024 годах* [8]. В данном случае, преобладающее значение для применения льготы имеет в целом деятельность налогоплательщика, поскольку нулевая налоговая ставка применяется при условии, что по итогам отчетного (налогового) периода в сумме всех доходов организации, учитываемых при определении налоговой базы, не менее 70 процентов составляют доходы от осуществления деятельности в сфере информационных технологий.

Таким образом, для правильного правоприменения пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ при заключении договоров о передаче исключительных (неисключительных) прав на программы для ЭВМ необходимо учитывать следующее:

1. не подлежит налогообложению реализация исключительных прав на программы для ЭВМ, включенные в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, прав на использование таких программ и баз данных (включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности), в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет».

2. реализация программного обеспечения, включенного в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных в «коробочном варианте», также не облагается НДС.

3. реализация программного обеспечения, включенного в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных, в составе программно-аппаратного комплекса, не облагается НДС.

4. оказание сопутствующих услуг при реализации программного обеспечения облагается НДС в общем порядке;

5. иные операции, осуществляемые налогоплательщиком, освобожденным от НДС в порядке пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, облагаются НДС по общим правилам.

### **Список литературы:**

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (ГК РФ. Ч.4): федер. закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ // Собр. законодательства РФ. 2006. № 52. Ст. 5496.

2. Налоговый Кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 137-ФЗ// Собр. законодательства. 2000. №32. Ст. 3340.

3. Федеральный закон «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27.07.2006 № 149-ФЗ // Собр. законодательства. 2006. № 31. Ст. 3448.

4. Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 31.07.2020 №265-ФЗ// Собр. законодательства. 2020. № 31. Ст. 5024.

5. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности» от 19.07.2007 № 195-ФЗ //Собр. законодательства. 2007. № 31. Ст. 3991.

6. Письмо Минфина России «О применении с 1 января 2021 года положений подпункта 26 пункта 2 статьи 149, пункта 1.15 статьи 284 и пункта 5 статьи 427 Налогового кодекса РФ с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 31.07.2020 № 265-ФЗ» от 18.12.2020 № 03-07-07/111669 // Документ опубликован не был.



7. Письмо Минфина России «О совершенствовании налогообложения организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий» от 21.10.2014 № 03-07-03/52967 // Документ опубликован не был

8. Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 14.07.2022 № 321-ФЗ // Собр. Законодательства. № 29. Ст. 5288.