

LT In Focus

Возможности применения освобождения от обложения НДС в отношении дополнительного функционала онлайн-игр

23 января 2017 года ФНС России опубликовала [разъяснения](#) в отношении применения освобождения от обложения НДС в отношении услуг по передаче прав на использование неактивированных данных и команд в компьютерных онлайн-играх. В данном выпуске эксперты «Делойта» делятся мнением относительно возможности применения правообладателями онлайн-игр данного освобождения при предоставлении пользователям прав на дополнительный функционал игры на основе лицензионных соглашений.

[Споры по вопросу применения освобождения при реализации дополнительного функционала онлайн-игр](#)

[Судебная практика](#)

[Текущая позиция ФНС России](#)

[Наши рекомендации](#)

Споры по вопросу применения освобождения при реализации дополнительного функционала онлайн-игр

В соответствии с пп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) освобождается от обложения НДС реализация исключительных прав на программы для ЭВМ, а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. Данное освобождение применимо также к иностранным организациям-налогоплательщикам, оказывающим услуги в электронной форме, что подтверждается текущей позицией Минфина России¹.

Традиционно налоговые органы пытались оспорить применение данного основания для освобождения правообладателями онлайн-игр в отношении реализации пользователям за плату дополнительного функционала игры (открытия дополнительных уровней игры, приобретения артефактов и внутриигровых объектов). Позиция налоговых органов заключалась в невозможности применения освобождения от обложения НДС, поскольку предоставление пользователям за плату дополнительного функционала игры должно квалифицироваться в качестве услуги по организации игрового процесса, облагаемой НДС.

Судебная практика

В 2015 году был принят прецедентный судебный акт², в котором суд в кассационной инстанции поддержал позицию налоговых органов относительно квалификации предоставления дополнительного функционала игры в качестве услуг, облагаемых НДС.

Аргументы арбитражных судов трех инстанций заключались в следующем:

- условиями лицензионного соглашения дополнительный функционал игры выделен в качестве отдельного предмета договора;
- лицензионный договор является смешанным и, помимо передачи права на использование результата интеллектуальной деятельности, предусматривает оказание услуги по организации игрового процесса, облагаемой НДС;
- дополнительный функционал игры направлен на облегчение игрового процесса и ускорение развития игрового персонажа, что по своей сути является услугой продавца игр в адрес пользователя;
- дополнительный функционал игры изначально предусмотрен в клиентской части игры; при его приобретении новый программный код в клиентскую часть игры не добавляется, т. е. не происходит передачи программы для ЭВМ;
- при реализации дополнительного функционала игры не происходит передачи пользователю дополнительного кода или набора команд, которые подлежат активизации в игровом ресурсе продавца в целях продолжения игры;

¹ Письмо Минфина России от 3 апреля 2017 года № [03-07-08/19407](#)

² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18 июня 2015 года по делу № [A40-91072/14](#) (Определением Верховного Суда РФ от 30 сентября 2015 года № [305-КГ15-12154](#) отказано в передаче в дела в Судебную коллегию по экономическим спорам)

- момент предоставления прав на дополнительный функционал игры не связан во времени с моментом приобретения (скачивания) программы для ЭВМ и присоединения к игре; таким образом, нельзя признать дополнительный функционал игры частью программного кода;
- помимо реализации дополнительного функционала игры, правообладатель оказывал услуги по доведению информации о компьютерных онлайн-играх до всеобщего сведения, а также по их распространению, обеспечению их функционирования, их обслуживанию, администрированию и управлению их использованием.

Таким образом, суды поддержали позицию налоговых органов, согласно которой приобретение пользователями дополнительного функционала игры является платой за услуги по организации игрового процесса и осуществляется «под видом передачи прав на использование дополнительного функционала игры за денежные средства, конвертируемые в игровую валюту». Соответственно, налоговое освобождение, закрепленное в отношении реализации прав на использование программного обеспечения (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ), является неприменимым.

Текущая позиция ФНС России

В 2017 году ФНС России выразила еще одну позицию относительно применения освобождения по НДС в случае предоставления физическому лицу прав на использование дополнительного функционала игры.

На этот раз лицензионное соглашение налогоплательщика содержало следующие существенные условия:

- определено, что игра является **программой для ЭВМ** и представляет собой совокупность данных, команд и порождаемых ею аудиовизуальных отображений, **последовательно активируемых** для получения определенного результата, предусмотренного игровым сценарием;
- **данные и команды** разделены на активированные (получаемые на безвозмездной основе) и неактивированные (получаемые за плату);
- права на использование данных и команд (активированных и неактивированных) предоставляются на основании **лицензионного соглашения**.

Согласно выводу ФНС России, изложенному в письме ведомства от 23 января 2017 года № СД-4-3/988@,

использование освобождения от обложения НДС правомерно в том случае, когда права в отношении неактивированных (т. е. подлежащих активированию при оплате пользователем) данных и команд предоставляются лицензиаром лицензиату на возмездной основе на основании лицензионного договора.

Иными словами, ФНС России фактически допускает возможность деления программных продуктов в случае последовательной активацией команд; при этом вне зависимости от способа их активации (в рамках игрового процесса или приобретения за плату) ключевым критерием остается факт предоставления прав на основании лицензионного соглашения.

На наш взгляд, данная позиция ФНС России является перспективной и может получить развитие на практике. Действительно, разработчиками не оказываются услуги по разработке дополнительного функционала игры. Такой функционал уже разработан к моменту его приобретения, а его предоставление пользователям фактически осуществляется путем активации неактивированных данных и команд, переданных пользователю ранее при установке клиентской части игры.

Наши рекомендации

Мы полагаем, что при решении продавцами игр вопроса о применении освобождения от обложения НДС к дополнительному функционалу игр должен быть проведен тщательный анализ положений лицензионного договора.

Мы рекомендуем обращать внимание на следующие существенные условия предоставления программы пользователю:

- в лицензионном соглашении должны быть определены как активированные (получаемые на безвозмездной основе), так и неактивированные (получаемые за плату) программы (команды), права на использование которых в полном объеме передаются на основании лицензионного соглашения;
- в лицензионном соглашении должно быть зафиксировано, что при приобретении неактивированных данных и команд пользователь получает право использовать такой объект интеллектуальной собственности определенным способом, а именно в составе основной версии многопользовательской игры;
- при загрузке онлайн-игры пользователь должен

видеть весь объем активированных и неактивированных данных и команд, что доказывает, что полученный впоследствии дополнительный функционал игры не является дополнительно предоставленными услугами правообладателя;

- возможность получения пользователем неактивированных данных и команд может быть предусмотрена как при реализации игрового сценария, так и после уплаты определенного вознаграждения; данное условие подтверждает отсутствие вмешательства правообладателя в процесс предоставления пользователю дополнительного функционала игры за плату и тот факт, что определенный объем прав изначально был предусмотрен лицензионным соглашением и его активация произошла по воле пользователя;
- все дополнительные услуги, связанные с предоставлением доступа и обслуживанием сайта, технической поддержкой, модерированием пользовательского контента и т. д., стоит выделить в отдельный предмет взаимоотношений с пользователями, отдельно указав размер вознаграждения за оказание вышеперечисленных услуг.

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

С уважением,

Партнеры компании «Делойт» в СНГ

Контакты

Департамент консультирования по налогообложению и праву



Олег Березин
Партнер
oberezin@deloitte.ru



Андрей Силантьев
Партнер
asilantiev@deloitte.ru



Тамара Архангельская
Директор
tarkhangelskaya@deloitte.ru



Артём Толкачев
Директор
atolkachev@deloitte.ru



Светлана Романова
Менеджер
sromanova@deloitte.ru



Никита Сошников
Менеджер
nsoshnikov@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 244 тысячи специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.