

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку оподаткування ПДВ операцій, пов'язаних із програмною продукцією, та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини) регулюються нормами Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ).

Відповідно до статті 418 ЦКУ право інтелектуальної власності - це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений ЦКУ та іншим законом. Право інтелектуальної власності становлять особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові права інтелектуальної власності, зміст яких щодо певних об'єктів права інтелектуальної власності визначається ЦКУ та іншим законом.

Згідно з пунктом 2 частини першої статті 433 ЦКУ, комп'ютерна програма є твором, а отже, об'єктом авторського права (права інтелектуальної власності).

Частиною першою статті 1107 ЦКУ визначено, що розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності може здійснюватись на підставі таких договорів:

- 1) ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності;
- 2) ліцензійний договір;
- 3) договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності;
- 4) договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності;
- 5) інший договір щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності.

Надання права на використання комп'ютерної програми в певній обмеженій сфері здійснюється шляхом надання ліцензії (стаття 1108 ЦКУ).

Ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності надається особою, яка має виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензіар), іншій особі (ліцензіату). Така ліцензія може бути оформлена як окремий документ або бути складовою частиною ліцензійного договору.

За ліцензійним договором одна сторона (ліцензіар) надає другій стороні (ліцензіату) дозвіл на використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензію) на умовах, визначених за взаємною згодою сторін з урахуванням вимог ЦКУ (стаття 1109 ЦКУ). У випадках, передбачених ліцензійним договором, може бути укладений субліцензійний договір, за яким ліцензіат надає іншій особі (субліцензіату) субліцензію на використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Законами України від 23 березня 2000 року №1587-III «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеогам, комп'ютерних програм, баз даних» та від 23 грудня 1993 року № 3792-XII «Про авторське право і суміжні права» та Порядком інформаційного наповнення та технічного забезпечення Єдиного веб-порталу органів виконавчої влади, затвердженим наказом Державного комітету інформаційної політики, телебачення і радіомовлення України, Державного комітету зв'язку та інформатизації України від 25.11.2002 № 327/225, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29.12.2002 за № 1021/7309, визначено, що:

комп'ютерна програма - це набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах). Компонентами комп'ютерної програми є частини програмного забезпечення, які можуть бути частинами (модулями), на основі або за допомогою яких створюється певна програма, та/або діяти як самостійні комп'ютерні програми;

веб-сайт - сукупність даних, електронної (цифрової) інформації, інших об'єктів авторського права і (або) суміжних прав тощо, пов'язаних між собою і структурованих у межах адреси веб-сайту і (або) облікового запису власника цього веб-сайту, доступ до яких здійснюється через адресу мережі Інтернет, що може складатися з доменного імені, записів про каталоги або виклики і (або) числової адреси за Інтернет-протоколом;

веб-портал - це веб-сайт, організований як системне багаторівневе об'єднання різних ресурсів та сервісів для забезпечення максимальної можливості доступу до інформації та послуг.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Відповідно до пункту 5.3 статті 5 розділу I ПКУ інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (підпункт 14.1.19 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної

власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Підпунктом 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ передбачено, що не є об'єктом оподаткування операції, зокрема, з виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом.

При цьому підпунктом 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ визначено, що роялті – це будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо-чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, інші аудіовізуальні твори, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Не вважаються роялті платежі, отримані:

як винагорода за використання комп'ютерної програми, якщо умови використання обмежені функціональним призначенням такої програми та її відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання «кінцевим споживачем»);

за придбання примірників (копій, екземплярів) об'єктів інтелектуальної власності, у тому числі в електронній формі, для використання за своїм функціональним призначенням для кінцевого споживання або для перепродажу такого примірника (копії, екземпляра);

за придбання речей (у тому числі носіїв інформації), в яких втілені або на яких містяться об'єкти права інтелектуальної власності, визначені в абзаці першому цього підпункту, у користування, володіння та/або розпорядження особи;

за передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності, якщо умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності надають право особі, яка отримує такі права, продати або здійснити відчуження в інший спосіб права інтелектуальної власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), крім випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України;

за передачу права на розповсюдження примірників програмної продукції без права на їх відтворення або якщо їх відтворення обмежено використанням кінцевим споживачем.

Пунктом 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ визначено, що 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, плата за які не вважається роялті згідно з абзацами другим - сьомим підпункту 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ.

Для цілей пункту 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ до програмної продукції відносяться:

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 та 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.

Особливості оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції визначено в Узагальнюючій податковій консультації, затвердженій наказом Міндоходів від 07.10.2013 № 536 (далі – УПК № 536), крім положень УПК № 536, якими було роз'яснено правила оподаткування ПДВ операцій з надання права на використання програмної продукції, що були чинними до 01.01.2015.

Щодо питання 1, 9

У разі, якщо згідно з умовами цивільно-правового договору надається доступ до онлайн-сервісу, інтернет-сайту і інтернет-платформи та скориставшись таким доступом платник отримує програмну продукцію (її копію) або право на використання програмної продукції, то для цілей оподаткування ПДВ операція з надання доступу до онлайн-сервісу, інтернет-сайту і інтернет-платформи розцінюється як операція з постачання програмної продукції або операція з надання права на використання програмної продукції, та не підлягає оподаткуванню ПДВ відповідно до пункту 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ або підпункту 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ (в залежності від умов постачання програмної продукції, визначених у цивільно-правовому договорі).

У разі, якщо згідно з умовами цивільно-правового договору під наданням доступу до онлайн-сервісу, інтернет-сайту і інтернет-платформи розуміється виключно надання права на пошук, обробку і отримання інформації та інші аналогічні дії, що здійснюються за допомогою такого онлайн-сервісу, інтернет-

сайту і інтернет-платформи без фактичного постачання покупцю програмної продукції (її копії) чи без надання права на використання програмної продукції, то операція з надання такого доступу розцінюється як операція з надання послуг із пошуку, обробки, отримання інформації та інших аналогічних дій, яка підлягає оподаткуванню ПДВ у загальновстановленому порядку з нарахуванням ПДВ за ставкою 20 відсотків.

Щодо питання 2, 3

Звільненню від оподаткування ПДВ підлягають операції з постачання безпосередньо програмної продукції (її копій) або надання права на її використання (за умови, що оплата за таке використання не вважається роялті згідно з абзацами другим - сьомим підпункту 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ) від постачальника до покупця.

У разі, якщо згідно з умовами цивільно-правового договору не відбувається переходу права власності на розроблену програмну продукцію чи її компоненти від виконавця до замовника або надання виконавцем замовнику права на використання такої розробленої програмної продукції чи її компонентів, то операція виконавця з постачання послуг із розробки програмної продукції чи її компонентів замовнику оподатковується ПДВ у загальновстановленому порядку за основною ставкою.

У разі, якщо згідно з умовами цивільно-правового договору відбувається надання виконавцем замовнику права на використання розробленої програмної продукції чи її компонентів (за умови, що оплата за таке використання не вважається роялті), то операція виконавця з постачання послуг із розробки програмної продукції чи її компонентів замовнику звільняється від оподаткування ПДВ.

Щодо питання 4, 5

У разі, якщо послуги із технічної підтримки (встановлення, налаштування, тестування, виявлення та усунення недоліків) програмної продукції (комп'ютерних програм) є складовою частиною операції з постачання програмної продукції або операції з надання права на використання програмної продукції та їх вартість включається до складу вартості програмної продукції або до платежу, який є винагородою за надання вказаного права, то така операція не підлягає оподаткуванню ПДВ відповідно до підпункту 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ або пункту 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ (в залежності від умов постачання програмної продукції, визначених у цивільно-правовому договорі).

У разі, якщо послуги із технічної підтримки (встановлення, налаштування, тестування, виявлення та усунення недоліків) програмної продукції (комп'ютерних програм) **не є** складовою частиною операції з постачання

програмної продукції або операції з надання права на використання програмної продукції та їх вартість не включається до складу вартості програмної продукції або до платежу, який є винагородою за надання вказаного права, а оплачується окремо, то операція з постачання таких послуг оподатковуються ПДВ у загальновстановленому порядку за ставкою 20 відсотків.

Щодо питання 6, 7, 8

У разі, якщо внаслідок постачання послуг (виконання робіт), пов'язаних із програмною продукцією, відбуваються будь-які зміни у програмній продукції (у т. ч. оновлення, додатки, доповнення та/або розширення функціоналу комп'ютерних програм, надання прав на отримання таких оновлень, змін, додатків, доповнень протягом певного періоду часу), то такі операції для цілей оподаткування ПДВ розглядаються як операції з постачання програмної продукції (окремих її елементів та/або компонентів) та не підлягають оподаткуванню ПДВ відповідно до підпункту 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ або пункту 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ (в залежності від умов постачання програмної продукції, визначених у цивільно-правовому договорі).

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

З питання правильності віднесення зазначених у зверненні товарів/послуг до тієї чи іншої категорії товарів/послуг рекомендуємо звернутися до Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державного агентства з питань науки, інновацій та інформатизації України та Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 розділу II ПКУ).