

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування ПДВ операцій з надання доступу до програмного коду, відповідного контенту, розміщеного на онлайн-сервісі і інтернет-платформі, послуг, пов'язаних із наданням такого доступу, а також операцій з надання права на використання програмної продукції, 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).

Правила та умови розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності (у тому числі використання об'єкта права інтелектуальної власності) визначено Главою 75 ЦКУ.

Статтею 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.

Договір щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності укладається у письмовій формі.

У разі недодержання письмової форми договору щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності такий договір є нікчемним.

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

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. 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 (стаття 1109 ЦКУ).

За договором про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності одна сторона (особа, що має виключні майнові права) передає другій стороні частково або у повному складі ці права відповідно до закону та на визначених договором умовах. Укладення договору про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності не впливає на ліцензійні договори, які були укладені раніше (стаття 1113 ЦКУ).

Законами України від 23 березня 2000 року №1587-III «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних» та від 23 грудня 1993 року № 3792-XII «Про авторське право і суміжні права» 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).

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 14.1.191 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).

Відповідно до пункту 189.4 статті 189 розділу V ПКУ базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 розділу V ПКУ. Дата збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту платників податку, що здійснюють постачання/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари/послуги, визначається за правилами, встановленими статтями 187 і 198 розділу V 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 ситуацій 1 - 3

Якщо згідно з умовами цивільно-правового договору за своєю фактичною сутністю під наданням доступу до програмного коду або відповідного контенту, розміщеного на онлайн-сервісі і інтернет-платформі, розуміється доступ, скориставшись яким платник податку (покупець) отримує виключно право на пошук, обробку і отримання (завантаження) інформації та інші аналогічні дії, без фактичного постачання платнику податку (замовнику) програмної продукції (її копії) або без надання права на використання програмної продукції на підставі відповідного договору та умов, визначених Главою 75 ЦКУ, то операція виконавця (комісіонера) з надання такого доступу платнику податку (замовнику) розцінюється як

операція з постачання послуг із пошуку, обробки, отримання (завантаження) інформації та інших аналогічних дій, яка підлягає оподаткуванню ПДВ у загальновстановленому порядку з нарахуванням ПДВ за ставкою 20 відсотків.

Якщо згідно з умовами цивільно-правового договору за своєю фактичною сутністю під наданням доступу до програмного коду або відповідного контенту, розміщеного на онлайн-сервісі і інтернет-платформі, розуміється доступ, скориставшись яким платник податку (замовник) отримує програмну продукцію (її копію) або право на використання програмної продукції на підставі відповідного договору та умов, визначених Главою 75 ЦКУ, то для цілей оподаткування ПДВ операція з надання такого доступу розцінюється як операція з постачання програмної продукції або операція з надання права на використання програмної продукції, яка 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, визначених у цивільно-правовому договорі).

Операція виконавця (комісіонера) з постачання нерезиденту (комітенту) послуги, пов'язаної із наданням такого доступу платнику податку (замовнику), є окремою операцією, яка оподатковується ПДВ у загальновстановленому порядку за ставкою 20 відсотків. При цьому комісійна винагорода (плата), яку отримує виконавець (комісіонер) від нерезидента (комітента), є фактично оплатою вартості такої послуги і відповідно включається до бази оподаткування ПДВ.

Щодо ситуації 4

Правила та умови розпорядження майновими правами інтелектуальної власності (у тому числі використання об'єкта права інтелектуальної власності) визначено Главою 75 ЦКУ.

Щодо ситуацій 5 – 7

Режим звільнення від оподаткування ПДВ, встановлений пунктом 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ, поширюється на операції з:

постачання програмної продукції під час здійснення якої відбувається перехід права власності на програмну продукцію (згідно з договором про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності) від особи, яка її створила, до останнього покупця (споживача), та відповідно не залежить від кількості етапів постачання такої програмної продукції;

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.

Разом з цим, якщо згідно з ліцензійним/субліцензійним договором умови використання програмної продукції (комп'ютерної програми та/або її компонентів) не обмежені функціональним призначенням такої продукції і її відтворення не обмежене кількістю копій, необхідних для такого

використання та/або умови передачі права на розповсюдження примірників програмної продукції передбачають надання права на їх відтворення або якщо їх відтворення не обмежено використанням кінцевим споживачем, то отримання платежу як винагороди за надання вказаного права на використання програмної продукції/розповсюдження примірників програмної продукції для цілей оподаткування ПДВ визначається як роялті та відповідно така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ відповідно до підпункту 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ.

Якщо згідно з ліцензійним/субліцензійним договором умови використання програмної продукції (комп'ютерної програми та/або її компонентів) обмежені функціональним призначенням такої програми і її відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання «кінцевим споживачем») та/або умови передачі права на розповсюдження примірників програмної продукції не передбачають надання права на їх відтворення або якщо їх відтворення обмежено використанням кінцевим споживачем, то отримання платежу як винагороди за надання права на використання такої програмної продукції/розповсюдження примірників програмної продукції не буде вважатися роялті, а такий платіж є оплатою вартості поставленої програмної продукції (комп'ютерної програми та/або її компонентів), у тому числі її копій, операція з постачання якої звільняється від оподаткування ПДВ відповідно до пункту 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ.

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.

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