

Податкова консультація

Щодо порядку оподаткування ПДВ програмної продукції

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

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», Правилами надання та отримання телекомунікаційних послуг, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 11 квітня 2012 року № 295, 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 – це сукупність програмних та апаратних засобів з унікальною адресою у мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певного суб'єкта і забезпечують доступ юридичних та фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет;

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

контент-послуга – це інформаційна, довідкова, замовна, розважальна або інша послуга, в тому числі за кодом послуги 900, що надається операторами телекомунікацій або операторами, провайдерами з використанням телекомунікаційних мереж, технічних засобів телекомунікацій та оплачується, зокрема шляхом списання коштів з особового рахунка абонента, споживачем операторові, провайдерові, до мереж та/або технічних засобів якого підключене кінцеве обладнання абонента.

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.

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.

При цьому пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ передбачено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

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 ПДВ 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).

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 цього пункту 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.

Водночас підпунктом 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ передбачено, що не є об'єктом оподаткування ПДВ 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.

Враховуючи викладене, у разі, якщо згідно з умовами цивільно-правового договору платником податку – постачальником надається доступ покупцю до відповідного контенту у звуковій, текстовій або графічній формах, розміщеного на WAP – порталі і/або НТТР, та скориставшись таким доступом покупець отримує програмну продукцію (її копію) або право на використання програмної продукції, то для цілей оподаткування ПДВ операція з надання доступу до такого контенту розцінюється як операція з постачання програмної продукції або з надання права на використання програмної продукції, що 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 згідно з умовами цивільно-правового договору під наданням платником податку – постачальником доступу покупцю до відповідного контенту у звуковій, текстовій або графічній формах, розміщеного на WAP – порталі і/або НТТР, розуміється виключно надання права на пошук, обробку, отримання інформації та інші аналогічні дії, що здійснюються за допомогою такого контенту, без фактичного постачання покупцю програмної продукції (її копії) або 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 загальнозстановленому порядку за ставкою 20 відсотків.

Додатково повідомляємо, що 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 роз'яснено правила оподаткування ПДВ операцій з надання права на використання програмної продукції, що були чинними до 01.01.2015.

При цьому положення УПК № 536 використовуються у частині, що не суперечить чинним нормам ПКУ.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 розділу II ПКУ податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.