

# ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 19.04.2021 р. № 1579/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування ПДВ операцій з надання доступу до онлайн-сервісу і інформаційної Інтернет-платформи та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, з метою здійснення господарської діяльності Товариство уклало договір з нерезидентами.

Відповідно до замовлення 1 нерезидент надає Товариству онлайн доступ до інформаційної Інтернет-платформи, яка містить вичерпну інформацію з надійних джерел про компанії України, Російської Федерації та Казахстану, а також має унікальний інтерфейс, що дозволяє виконувати пошук по багатьом критеріям і аналізувати отримані результати.

Згідно з умовами договору нерезидент надає Товариству невиключну та таку, що не підлягає передачі, ліцензію на використання Інформації. Умови доступу до такої Інформації визначаються у формі замовлення. Згідно з положеннями доданої до звернення копії договору та форми замовлення, під Інформацією розуміються усі продукти, послуги, програмне забезпечення, публікації, доповіді, документацію, аналітичні доповіді і усі дослідження, аналізи, прогнози, рейтинги, думки, моделі, ідентифікатори безпеки, методології і дані, що надаються компанією або афілійованими компаніями відповідно до умов такого договору.

Крім того, ліцензія включає в себе право користувачів на доступ до дозволеного сайту. При цьому кожному користувачу призначається унікальний пароль для доступу.

Відповідно до замовлення 2 нерезидент надає Товариству доступ до онлайн-сервісу за однією з моделей підписки, який включає пошук даних, що відповідають заданим критеріям, формування та надання звітів про ставки роялті, використання для проведення бенчмаркінгового дослідження та формування і надання звіту про таке дослідження.

При цьому онлайн-сервіс з обмеженим доступом містить в собі вичерпну інформацію про ставки роялті, процентні ставки за кредитами, а також має унікальний інтерфейс, що дозволяє виконувати пошук за будь-яким критерієм і аналізувати отримані результати.

Онлайн-сервіс та Інформаційна Інтернет-платформа є результатом комп'ютерного програмування у вигляді інтернет-сайту та/або онлайн-сервісу, що належить до програмної продукції.

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 частиною першою статті 420 та частиною першою статті 433 ЦКУ до об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема, належать комп'ютерні програми.

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

Статтею 1107 ЦКУ визначено, що розпорядження 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 розпорядження майновими правами інтелектуальної власності.

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

У разі недодержання письмової форми договору щодо розпорядження 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. Умови ліцензійного договору, які суперечать положенням ЦКУ, є нікчемними (стаття 1109 ЦКУ).

Законами України від 23 березня 2000 року № 1587-III «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних» із змінами і доповненнями, від 23 грудня 1993 року № 3792-XII «Про авторське право і суміжні права» із змінами і доповненнями та від 05 жовтня 2017 року № 2155-VIII «Про електронні довірчі послуги» із змінами і доповненнями 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);

веб-сайт (у значенні, визначеному Законом № 3792) - 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-сайт (у значенні, визначеному Законом № 2155) - сукупність програмних засобів, розміщених за унікальною адресою в обчислювальній мережі, у тому числі в мережі Інтернет, разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певних суб'єктів і забезпечують доступ юридичних та фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інших інформаційних послуг через обчислювальну мережу.

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.

Пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ встановлено, 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.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 розділу II ПКУ.

При цьому фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (пункт 2 статті 3 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996)).

Отже, платники податків при визначенні порядку оподаткування здійснюваних ними операцій повинні керуватися одним із основних принципів бухгалтерського обліку – превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми (стаття 4 Закону № 996)). Для цілей податкового обліку беруться до

уваги економічні наслідки, створені господарськими операціями, а не особливості оформлення таких операцій.

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.

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 26<sup>1</sup> 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 26<sup>1</sup> 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, а також в Узагальнюючій податковій консультації, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 842.

Зокрема, операції із постачання програмної продукції від нерезидента резиденту на митну територію України не оподатковуються ПДВ.

Враховуючи викладене, та виходячи із аналізу норм ПКУ та інших нормативно-правових актів зазначених вище, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС повідомляє, що у разі, якщо інформаційна Інтернет-платформа та онлайн-сервіс за своєю фактичною сутністю є програмною продукцією (результатом 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 Товариству надається доступ, скориставшись яким Товариство отримує право на використання такої програмної продукції, то надання нерезидентом такого доступу Товариству розглядається як операція з постачання програмної продукції, яка не оподатковується ПДВ.

З метою уникнення неоднозначного трактування норм ПКУ та інших нормативно-правових актів, які регулюють питання, пов'язані із програмною продукцією, у частині правомірності віднесення онлайн-сервісу та інформаційної Інтернет-платформи до програмної продукції, ДПС рекомендує з порушеного питання звернутися до Міністерства цифрової трансформації України.

Щодо зазначеної у зверненні індивідуальної податкової консультації та викладених у ній висновків слід зазначити, що така консультація була надана конкретному платнику податку на відповідне його звернення, виходячи із опису питань і фактичних обставин, наявних у зверненні, та має індивідуальний характер.

В доповнення до викладеного у даній індивідуальній податковій консультації ДПС інформує, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний

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