

12.06.2017

589/6/99-99-15-03-02-15/17К

Податкова консультація

Про оподаткування ПДВ

Державна фіскальна служба України розглянула звернення про надання індивідуальної податкової консультації щодо порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції і порядку реєстрації особи як платника ПДВ та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

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

При цьому пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ визначено, 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 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 розпорядження 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).

Пунктами 186.2 – 186.4 статті 186 розділу V ПКУ встановлено категорії послуг, місце постачання яких визначається залежно від місця реєстрації постачальника або отримувача відповідних послуг або від місця фактичного надання відповідних послуг.

Місцем постачання послуг, перерахованих у пункті 186.3 статті 186 розділу V ПКУ, зокрема, послуг із створення за замовленням та

використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, консультаційних, інжинірингових, інженерних, юридичних (у тому числі адвокатських), бухгалтерських, аудиторських, актуарних, а також послуг з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем, вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або - у разі відсутності такого місця - місце постійного чи переважного його проживання (підпункти «а» і «в» пункту 186.3 статті 186 розділу V ПКУ).

Отже, у разі якщо резидентом здійснюється операція з постачання нерезиденту послуг, місцем постачання яких відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V ПКУ визначено місце, в якому нерезидент (отримувач таких послуг) зареєстрований як суб'єкт господарювання, то така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Щодо порядку відображення у податковій звітності з ПДВ операції з постачання послуг з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення від резидента нерезиденту

Відповідно до пунктів 201.14 і 201.15 статті 201 розділу V ПКУ платники ПДВ зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню ПДВ, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з розділом V ПКУ.

Зведені результати такого обліку відображаються у податкових деклараціях, форма яких встановлюється у порядку, передбаченому статтею 46 ПКУ.

Форму та порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29.01.2016 за № 159/28289 (далі – Порядок № 21).

Згідно з підпунктом 6 пункту 3 розділу V Порядку № 21 обсяги операцій з постачання товарів/послуг, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, звільнених від оподаткування ПДВ та послуг, що здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V ПКУ, відображаються у рядку 5 розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації з ПДВ.

При цьому для платників податку, які заповнюють рядок 5 розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації з ПДВ, та підприємств (організацій) інвалідів обов'язковим є подання довідки (Д6).

Довідка (Д6) заповнюється в розрізі операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, звільнених від оподаткування ПДВ, операцій з постачання послуг за межами митної території України та послуг, що

здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V ПКУ.

Отже, у разі якщо резидентом – платником ПДВ здійснюються операції з постачання нерезиденту послуг, місцем постачання яких відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V ПКУ визначено місце, в якому нерезидент (отримувач таких послуг) зареєстрований як суб'єкт господарювання, то така операція відображається у рядку 5 розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації з ПДВ та частині другій таблиці 1 довідки (Дб).

Щодо порядку реєстрації особи як платника ПДВ

Порядок реєстрації особи як платника ПДВ регулюється статтями 180-183 розділу V ПКУ та регламентується Положенням про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.11.2014 за № 1456/26233.

Для цілей оподаткування ПДВ платниками податку є особи, перелік яких визначено підпунктом 14.1.139 пункту 14.1 статті 14 розділу I та пунктом 180.1 статті 180 розділу V ПКУ.

Статтями 181 та 182 розділу V ПКУ визначено умови для реєстрації особи як платника ПДВ, відповідно до яких реєстрація особи як платника ПДВ може здійснюватись як в обов'язковому порядку, так і за добровільним рішенням особи.

Відповідно до пункту 181.1 статті 181 розділу V ПКУ під обов'язкову реєстрацію як платника ПДВ підпадає особа, у якої загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн. грн. (без урахування ПДВ).

При цьому до загального обсягу оподатковуваних операцій для цілей реєстрації особи як платника ПДВ належать операції, що підлягають оподаткуванню ПДВ за основною ставкою ПДВ, ставкою 7 відсотків, нульовою ставкою ПДВ та звільнені від оподаткування ПДВ. При цьому обсяг операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, при обрахунку загального обсягу операцій з постачання товарів/послуг не враховується.

Отже, у разі здійснення резидентом протягом останніх 12 календарних місяців виключно операцій з постачання нерезиденту послуг, місцем постачання яких відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V ПКУ визначено місце, в якому нерезидент (отримувач таких послуг) зареєстрований як суб'єкт господарювання, в обсязі, що сукупно перевищує 1 млн. грн. (без урахування ПДВ), такий резидент не підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ, оскільки вказані операції не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Щодо порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції

Пунктом 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ визначено, що, тимчасово з 01 січня 2013 року до 01 січня 2023 року, для операцій з постачання програмної продукції запроваджено пільговий режим оподаткування податком на додану вартість, згідно з яким звільняються від оподаткування цим податком операції з постачання програмної продукції.

Для цілей цього пункту ПКУ до програмної продукції належать:

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;

криптографічні засоби захисту інформації.

Особливості оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції викладено в Узагальнюючій податковій консультації, затвердженій наказом Міндоходів від 07.10.2013 № 536 (далі – УПК № 536), крім положень УПК № 536, якими роз'яснено порядок оподаткування ПДВ операцій з надання права на використання програмної продукції, що був чинний до 01.01.2015 та який змінився, починаючи з 01.01.2015, у зв'язку із внесенням змін до норми ПКУ, яка регулює поняття «роялті»

Щодо порядку оподаткування ПДВ операцій з надання права на використання програмної продукції на умовах ліцензійного договору, здійснюваних, починаючи з 01.01.2015, повідомляємо, що підпунктом 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 розділу V ПКУ у редакції, чинній починаючи із зазначеної дати, 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, інших аудіовізуальних творів, 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, які втілені в електронній формі, для використання за своїм функціональним призначенням для кінцевого споживання;

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), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України.

Водночас 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.

Враховуючи викладене, якщо згідно з ліцензійним договором умови використання програмної продукції (комп'ютерної програми) не обмежені функціональним призначенням такої продукції та її відтворення не обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання, то отримання платежу як винагороди за надання вказаного права на використання для цілей оподаткування ПДВ визначається як роялті та відповідно така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ.

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

Поряд з цим повідомляємо, що відповіді на порушені у зверненні питання 3, 4, 5, 7 викладено в УПК № 536.