

# ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ

від 08.06.2021 р. № 2300/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо порядку оподаткування ПДВ та податком на прибуток підприємств операцій з передачі Товариством програмного забезпечення у збільшення статутного капіталу іншої юридичної особи та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, Товариство планує збільшення статутного капіталу юридичної особи - Товариства з обмеженою відповідальністю (далі – Підприємство), в якому володіє часткою у розмірі 50%, шляхом передачі у власність (внесення у статутний капітал підприємства) програмного забезпечення. Дане програмне забезпечення створене власними силами Товариства і є його власністю та буде використовуватися Підприємством для власних потреб у господарській діяльності.

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.

Комп'ютерні програми належать до об'єктів права інтелектуальної власності (авторського права) (частина перша статті 420, пункт 2 частини першої статті 433 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ)), статті 8 Закону України від 23 грудня 1993 року № 3792-ХІІ «Про авторське право і суміжні права» (далі - Закон № 3792) та у разі окремого придбання за умови відповідності критеріям визнання активів відображаються у складі інших нематеріальних активів (лист Міністерства фінансів України від 13.07.2009 № 31-34000-20-10/18896).

### **Щодо оподаткування ПДВ**

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, у тому числі операції з безоплатної передачі.

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).

Підпунктами 196.1.1 і 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ визначено, що не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з:

випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; обміну зазначених цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери, корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління активами (у тому числі пенсійними активами, фондами банківського управління), відповідно до закону та інших видів професійної діяльності на фондовому ринку, які підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом.

Норми підпунктів 196.1.1 та 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ не застосовуються до операцій з обміну корпоративних прав на будь-які інші активи відмінні від грошових коштів чи цінних паперів.

Таким чином, операції з внесення Товариством - платником ПДВ до статутного капіталу Підприємства активів у вигляді програмного забезпечення в обмін на корпоративні права є об'єктом оподаткування ПДВ.

Разом з тим, 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, а також в Узагальнюючих податкових консультаціях, затверджених наказами Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 842 та від 27.04.2021 № 238 (далі – УПК № 238).

Враховуючи викладене, та виходячи із аналізу норм ПКУ та інших нормативно-правових актів зазначених вище, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, операція Товариства (платника ПДВ) з передачі програмної продукції у власність Підприємству як збільшення статутного капіталу Підприємства відповідно до пункту 261 підрозділу 2 розділу XX ПКУ звільняється від оподаткування ПДВ.

#### **Щодо оподаткування податком на прибуток.**

Правові основи оподаткування податком на прибуток встановлено розділом III та підрозділом 4 розділу XX ПКУ.

Відповідно до абзацу першому підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 розділу III ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує сорока мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років та коригувань, визначених підпунктом 140.4.8 пункту 140.4 та підпунктом 140.5.16 пункту 140.5 статті 140 розділу III ПКУ), визначені відповідно до положень цього розділу (абзац восьмий підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 розділу III ПКУ).

Абзацем першим підпункту 138.3.1 пункту 138.3 статті 138 розділу III ПКУ визначено, що розрахунок амортизації основних засобів та нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ та підпунктом 138.3.2 – 138.3.4 пункту 138.3 статті 138 розділу III ПКУ.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій

звітності викладені у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242, зі змінами та доповненнями (далі – НП(С)БО 8). Зокрема, пунктом 30 НП(С)БО 8 встановлено, що нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Пунктом 6.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327, визначено, що об'єкт нематеріальних активів списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

Відповідно до статті 138 розділу III ПКУ при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток фінансовий результат до оподаткування коригується на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів.

Так, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта (абзац четвертий пункту 138.1 статті 138 розділу III ПКУ).

Водночас, фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 розділу III ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта (абзац третій пункту 138.2 статті 138 розділу III ПКУ).

Отже, операція з внесення до статутного фонду іншої юридичної особи основних засобів та нематеріальних активів розглядається як вибуття основного засобу і нематеріального активу, тому у податковому обліку платниками, що застосовують різниці при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, проводяться коригування фінансового результату до оподаткування передбачені пунктом 138.1 та пунктом 138.2 статті 138 розділу III ПКУ для ліквідації або продажу основних засобів або нематеріальних активів.

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