

Індивідуальна податкова консультація

від 21.07.21

№2853/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо податкових наслідків з ПДВ у разі здійснення операцій з придбання Товариством у нерезидента програмної продукції та відображення таких операцій у податковій звітності з ПДВ і, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, Товариство має намір укласти договір з нерезидентом України, згідно з умовами якого Товариство отримуватиме від такого нерезидента послуги з постачання програмної продукції.

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

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).

Пунктами 186.2 – 186.4 статті 186 розділу V ПКУ визначено 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, зазначених у пункті 186.3 статті 186 розділу V ПКУ, вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг, зокрема, належать:

надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць);

розроблення 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.

Місцем постачання послуг, крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 і 186.3 статті 186 розділу V ПКУ, є місце реєстрації постачальника (пункт 186.4 статті 186 розділу V ПКУ).

Отже, порядок оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг безпосередньо залежить від місця їх постачання.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та складання податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 198 і 201 розділу V ПКУ.

Відповідно до пункту 201.1 статті 201 розділу V ПКУ на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (пункт 201.10 статті 201 розділу V ПКУ).

Особливості оподаткування ПДВ послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, визначено у статтях 180 і 208 розділу V ПКУ. Згідно з пунктом 180.2 статті 180 розділу V ПКУ особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Відповідно до пунктів 208.2 – 208.5 статті 208 розділу V ПКУ отримувач послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, нараховує податок за основною ставкою податку або за ставкою 7 відсотків для послуг, визначених абзацами четвертим - шостим підпункту «в» пункту 193.1 статті 193 розділу V ПКУ, на базу оподаткування, визначену згідно з пунктом 190.2 статті 190 розділу V ПКУ .

При цьому отримувач послуг - платник податку у порядку, визначеному статтею 201 розділу V ПКУ, складає податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку, яка є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту у встановленому порядку.

Така податкова накладна підлягає обов'язковій реєстрації в ЄРПН.

Якщо отримувача послуг зареєстровано як платника податку, сума нарахованого податку включається до складу податкових зобов'язань декларації за відповідний звітний період.

Порядок заповнення і подання податкової звітності з ПДВ затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 29.01.2016 за № 159/28289 (далі - Порядок № 21).

Підпунктом 7 пункту 3 розділу V Порядку № 21 визначено, що у рядках 6.1 та 6.2 податкової декларації з ПДВ (далі – декларація) вказуються обсяги послуг, отриманих від нерезидента на митній території України, а також коригування податкових зобов'язань, нарахованих за такими операціями, що оподатковуються за основною ставкою та за ставкою 7 відсотків.

Згідно з підпунктом «г» пункту 201.11 статті 201 ПКУ підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, є зокрема податкова накладна, складена платником податку відповідно до пункту 208.2 статті 208 ПКУ та зареєстрована в ЄРПН.

Відповідно до пункту 4 розділу V Порядку № 21 у рядках 13.1 та 13.2 декларації відображаються обсяги отриманих на митній території України від нерезидента послуг, а також коригування податкового кредиту за такими операціями, що оподатковуються за основною ставкою та за ставкою 7 відсотків.

У складі декларації подаються передбачені Порядком № 21 додатки (за наявності подій, які підлягають відображенню у таких додатках) (підпункти 9, 11 розділу III Порядку № 21). При заповненні рядків 6.1, 6.2, 13.1 та 13.2 передбачено подання додатка 1 «Відомості про суми податку на додану вартість, зазначені у податкових накладних / розрахунках коригування до податкових накладних, не зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, та про податковий кредит з урахуванням його коригування (Д1)» за наявності подій для відображення у такому додатку.

Згідно з пунктом 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ тимчасово, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість 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 Міністерства доходів і зборів України 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 з постачання програмної продукції від нерезидента резиденту на митну територію України не оподатковуються ПДВ.

Враховуючи викладене, та виходячи із аналізу норм ПКУ, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, на операції з постачання програмної продукції та 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, поширюється режим звільнення від оподаткування ПДВ, встановлений пунктом 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ.

При постачанні нерезидентом Товариству програмної продукції (у тому числі будь-яких змін, оновлень, додатків, доповнень та/або розширень функціоналу комп'ютерних програм, прав на отримання таких оновлень, змін, додатків, доповнень протягом певного періоду часу) та/або надання права на використання програмної продукції згідно з ліцензійним договором у Товариства податкових наслідків з ПДВ за такою операцією не виникатиме (у тому числі обов'язку щодо складання податкової накладної і її реєстрації в ЄРПН та відображення такої операції у податковій звітності з ПДВ).

Водночас, якщо при постачанні нерезидентом Товариству послуг, пов'язаних із програмною продукцією, не відбуватиметься жодних змін у програмній продукції (у тому числі встановлення, налаштування, тестування, виявлення та усунення недоліків, інформаційно-консультаційна підтримка), то операція з постачання таких послуг оподатковуватиметься податком у загальновстановленому порядку за ставкою 20 відс., оскільки місце постачання таких послуг відповідно до пункту 186.3 статті 186 розділу V ПКУ визначено на митній території України. За такою операцією Товариство (покупець) зобов'язане визначити податкові зобов'язання з ПДВ, скласти податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені ПКУ терміни. Така зареєстрована в ЄРПН податкова накладна є підставою для віднесення сум ПДВ, зазначених у ній, до податкового кредиту у декларації за відповідний звітний період.

У податковій звітності з ПДВ нарахування податкових зобов'язань за такою операцією відображається у рядку 6.1 декларації, податковий кредит - у рядку 13.1 декларації (за умови реєстрації в ЄРПН відповідної податкової накладної).

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