

Лист ДФС України від 18.08.2015 №30644/7/99-99-19-02-02-17 "Про платіж за використання комп'ютерної програми" Розділ: Листи

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ЛИСТ**

18.08.2015

17

№30644/7/99-99-19-02-02-

Про платіж за використання комп'ютерної програми

Головні управління ДФС в областях та м. Києві

Міжрегіональне головне управління

ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників

Державна фіскальна служба України у зв'язку з надходженням численних запитів платників податків про застосування положень Податкового Кодексу України (далі – Кодекс) з питань кваліфікації платежів за надання права на використання комп'ютерної програми для цілей оподаткування податком на прибуток, починаючи з 01 січня 2015 року, повідомляє таке.

Відповідно до п.п. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу у редакції, що набула чинності з 01.01.2015, 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.

Також не вважаються роялті платежі, отримані 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.

Законодавство України про авторське право і суміжні права базується на Конституції України і складається з відповідних норм Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ), законів України 23 грудня 1993 року № 3792-XII «Про авторське право і суміжні права» (далі – Закон №3792), «Про кінематографію», «Про телебачення і радіомовлення», «Про видавничу справу», 23 березня 2000 року № 1587-III «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеогам, комп'ютерних програм, баз даних» (далі – Закон №1587) та інших законів України, що охороняють особисті немайнові права та майнові права суб'єктів авторського права і суміжних прав.

Відповідно до ст. 435 ЦКУ первинним суб'єктом авторського права є автор твору. За відсутності доказів іншого автором твору вважається фізична особа, зазначена звичайним способом як автор на оригіналі або примірнику твору (презумпція авторства). Суб'єктами авторського права є також інші фізичні та юридичні особи, які набули прав на твори відповідно до договору або закону.

Об'єктами авторського права є твори, зокрема, комп'ютерні програми. Комп'ютерні програми охороняються як літературні твори (п.п. 2 п. 1 та п. 4 ст. 433 ЦКУ).

Автору твору належать особисті немайнові права (ст. 423 та ст. 438 ЦКУ) та майнові права інтелектуальної власності (ст. 440 ЦКУ).

Статтею 1107 ЦКУ визначені види договорів щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності, які передбачають використання об'єкта права інтелектуальної власності, до яких, зокрема, належать ліцензія або ліцензійний договір.

Таким чином, права на використання об'єкта права інтелектуальної власності можуть передаватись за ліцензією або ліцензійним договором.

Відповідно до ст. 1108 ЦКУ особа, яка має виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензіар), може надати іншій особі (ліцензіату) письмове повноваження, яке надає їй право на використання цього об'єкта в певній обмеженій сфері (ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності).

Ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності може бути виключною, одиничною, невиключною, а також іншого виду, що не суперечить закону (п. 3 ст. 1108 ЦКУ).

Виключна ліцензія видається лише одному ліцензіату і виключає можливість використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері.

Одинична ліцензія видається лише одному ліцензіату і виключає можливість видачі ліцензіаром іншим особам ліцензій на використання об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, але не виключає можливості використання ліцензіаром цього об'єкта у зазначеній сфері.

Невиключна ліцензія не виключає можливості використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері.

Пунктом 9 ст. 1109 ЦКУ передбачено, що умови ліцензійного договору, які суперечать положенням ЦКУ, є нікчемними.

Враховуючи зазначене, висновок чи підпадає з метою оподаткування той чи інший платіж за використання комп'ютерної програми під визначення роялті, може бути зроблений на підставі аналізу умов договору, а саме: чи обмежені умови використання такої програми за її функціональним призначенням та чи передбачають умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності права щодо продажу, оприлюднення окремих видів об'єктів права інтелектуальної власності.

Крім того, для цілей оподаткування слід враховувати фактичне використання придбаної комп'ютерної програми: за функціональним призначенням чи з іншою метою (для розробки на її базі інших програм, продажу іншому споживачу).

Так, якщо ж винагорода сплачується за користування копією комп'ютерної програми кінцевим користувачем за функціональним призначенням, то така винагорода не є роялті для цілей оподаткування.

Питання 1: Чи підпадає під визначення роялті платіж за програмне забезпечення для використання у власній господарській діяльності за функціональним призначенням з умовою обмеженого відтворення чи встановлення на робочі місця в обмеженій кількості копій?

Відповідь: У цьому випадку платіж за використання програмного забезпечення не визначається як роялті, оскільки використання комп'ютерної програми обмежено функціональним призначенням такої програми та її відтворення обмежене кількістю копій для такого використання (використання «кінцевим споживачем»).

Питання 2: Чи підпадає під визначення роялті платіж за програмне забезпечення, якщо згідно з ліцензійною угодою підприємству (покупцю) власник авторських прав (продавець) надає невиключне майнове право розмноження і розповсюдження примірників програмного забезпечення на певній території та протягом певного строку?

Відповідь: Оскільки отримання права користування об'єктом інтелектуальної власності (програмним забезпеченням) не передбачає передачі права інтелектуальної власності (авторського права) на цей об'єкт інтелектуальної власності (програмне забезпечення), то у цьому випадку передається право на використання твору (п.п. 1 п. 1 ст. 440 ЦКУ), зокрема розмножувати і розповсюджувати програмне забезпечення.

Враховуючи те, що платнику надано право розмножувати і розповсюджувати програмне забезпечення, то такий платник не виступає кінцевим споживачем за функціональним призначенням такої програмної продукції, і платіж за її використання згідно з ліцензійною угодою підпадає під визначення роялті.

Питання 3: Чи підпадає під визначення роялті платіж за надання права на використання бази даних за її функціональним призначенням відповідно до ліцензійного договору?

Відповідь: Згідно зі ст. 1 Закону №3792 базою даних є сукупність творів, даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі електронній, підбір і розташування складових частин якої та її упорядкування є результатом творчої праці і складові частини якої є доступними індивідуально і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів. Розмежування баз даних і комп'ютерних програм як об'єктів авторського права підтверджено статтями 420 і 433 ЦКУ, ст. 8 Закону №3792, а також підтверджується назвою Закону № 1587, які визначають перелік об'єктів авторського права.

Відмінність комп'ютерних програм і баз даних обумовлюється також тим, що на ці об'єкти поширюються різні за своєю суттю режими правової охорони в межах авторського права.

На відміну від комп'ютерної програми база даних у більшості випадків – це складений твір, який може включати як охороноздатні елементи (наприклад, авторські статті, коментарі, пошукову програму, які охороняються окремо як твори), так і не охороноздатні елементи

(наприклад, нормативно-правові акти, новини). При цьому визначальною ознакою, на підставі якої надається правова охорона базі даних як окремому об'єкту авторського права, є у творчий підбір і організація даних у базі даних, їх систематизація за конкретними критеріями.

Тобто існує відмінність між даними об'єктами авторського права – комп'ютерною програмою та базою даних.

Таким чином, норми абз. третього п. 14.1.225 Кодексу не застосовуються до платежів за надання прав на використання баз даних кінцевим споживачам на підставі ліцензійного договору.

Питання 4: Чи підпадає під визначення роялті платіж за програмне забезпечення (примірник), придбане через Інтернет для використання у власній господарській діяльності?

Відповідь: Платіж за програмне забезпечення (примірник), придбане для використання за функціональним призначенням, тобто для кінцевого споживання, незалежно у який спосіб воно було придбане (на матеріальних носіях чи в електронному вигляді через мережу Інтернет), не підпадає під визначення роялті.

Питання 5: Чи підпадає під визначення роялті платіж за придбані виключні майнові права на комп'ютерну програму?

Відповідь: Відповідно до вимог ст.1 Закону України «Про авторське право і суміжні права» виключним правом вважається майнове право особи, яка має щодо твору, виконання, постановки, передачі організації мовлення, фонограми чи відеограми авторське право і (або) суміжні права, на використання цих об'єктів авторського права і (або) суміжних прав лише нею і на видачу лише цією особою дозволу чи заборону їх використання іншим особам у межах строку, встановленого Законом.

Тобто, відбувається передача виключних прав на той або інший об'єкт інтелектуальної власності з правом подальшого відчуження таких прав будь-яким способом, так само як і публікація/обнародування об'єкта.

Враховуючи вимоги п.п. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу і те, що у цьому разі 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, платіж за придбані виключні майнові права на комп'ютерну програму не підпадає під визначення роялті.

Питання 6: Якщо визначення у Кодексі терміна «роялті» не співпадає з визначенням у міжнародному договорі про уникнення подвійного оподаткування, яке саме визначення застосовується при оподаткуванні доходів нерезидента відповідно до п.141.4 ст.141 Кодексу?

Відповідь: Відповідно до п. 3.2 ст. 3 Кодексу, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

При цьому, оскільки міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування мають пріоритет над положеннями Кодексу та містять власні визначення понять та положень, то для визначення поняття роялті застосовуються положення такого міжнародного договору.

Питання 7: Якщо підприємство здійснює платежі, які згідно з правилами бухгалтерського обліку визнаються роялті і відповідно відносяться на витрати у періоді їх виникнення, а для цілей оподаткування податком на прибуток такі платежі не визнаються роялті, то чи повинне підприємство коригувати фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток на різниці, встановлені п.п. 140.5.5-140.5.7 п.140.5 ст. 140 Кодексу?

Відповідь: Ні, не повинне.

Питання 8: Як оподатковуються ПДВ операції з постачання примірників об'єктів інтелектуальної власності, зокрема комп'ютерних програм?

Відповідь: Якщо згідно з умовами ліцензійного договору передбачено надання ліцензіату права на використання програмного забезпечення без можливості продажу такого програмного забезпечення або здійснення відчуження в інший спосіб та/або умови використання не обмежені функціональним призначенням програмного забезпечення і його відтворення не обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання «кінцевим споживачем»), то отримання ліцензіаром платежу від ліцензіата як винагороди за

надання вказаного права для цілей оподаткування податком на додану вартість визначається як роялті та відповідно така операція не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість відповідно до п.п. 196.1.6 п. 196.1 ст. 196 Кодексу.

Якщо згідно з умовами ліцензійного договору передбачено надання ліцензіату права на використання програмного забезпечення з можливістю продажу такого програмного забезпечення або здійснення відчуження в інший спосіб та/або умови використання обмежені функціональним призначенням такого програмного забезпечення і його відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання «кінцевим споживачем»), то отримання ліцензіаром платежу від ліцензіата як винагороди за надання вказаного права не буде вважатися роялті та відповідно на таку операцію поширюватиметься режим звільнення від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 26¹ підрозділу 2 розділу XX Кодексу.

Голова

Р.М. Насіров



ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ

РОЗДІЛ XX. ПЕРЕХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ

26-1. Тимчасово, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання програмної продукції.

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;

криптографічні засоби захисту інформації.