

21.01.2019 № 228 /6/99-99-15-02-02-15/ІПК

## Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо оподаткування операцій з надання нерезидентом хмарних послуг та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

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) (ст. 1 Закону України від 23 грудня 1993 року № 3792-ХІІ «Про авторське право і суміжні права» (далі – Закон № 3792)).

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами Кодексу (п. 1.1 ст. 1 розділу I Кодексу).

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 Кодексу.

При цьому п. 44.1 ст. 44 розділу II Кодексу 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.

Визначення роялті наведено у п.п. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

Роялті – 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.

Відповідно до п. 1 ст. 418 Цивільного кодексу України (далі – 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.

До об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема, належать комп'ютерні програми.

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

Таким чином, права на використання об'єкта права інтелектуальної власності (комп'ютерної програми) можуть передаватись за ліцензією або ліцензійним договором.

Відповідно до пунктів 1 та 2 ст. 1109 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 та іншого закону. У випадках, передбачених ліцензійним договором, може бути укладений субліцензійний договір, за яким ліцензіат надає іншій особі (субліцензіату) субліцензію на використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Таким чином, з урахуванням абзацу третього п.п. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу якщо винагорода сплачується за використання комп'ютерної програми, яке обмежене умовами використання такої програми користувачем

за її функціональним призначенням та кількістю копій, то така винагорода не є роялті для цілей оподаткування.

Разом з тим повідомляємо, що відповідно до п. 9 ст. 1109 ЦКУ умови ліцензійного договору, які суперечать положенням ЦКУ, є нікчемними.

Особливості оподаткування доходів нерезидентів визначено п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Згідно з п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку за ставками, визначеними ст. 141 Кодексу.

Перелік таких доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, визначено у п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Відповідно до абзацу «г» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу для цілей п. 141.4 ст. 141 Кодексу під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміється зокрема, лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди.

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу, за ставкою в розмірі 15 відс. (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.3 - 141.4.6 та 141.4.11 п. 141.4 ст. 141 Кодексу) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності (п.п. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Таким чином, резидент при виплаті платежів за оренду сервера (дискового місця) нерезиденту утримує податок за ставкою 15 відс., якщо інше не встановлено правилами міжнародного договору.

Щодо кваліфікації та порядку оподаткування платежів, здійснених товариством на користь резидента Чехії за договором про надання хмарних інформаційних послуг, і стосовно питання застосування до таких виплат відповідних положень міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування

Статтею 3 Кодексу передбачено, 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.

Положення Конвенції між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (далі – Конвенція), яку ратифіковано

17.03.1999 і яка є чинною з 20.04.1999, застосовуються до «осіб, які є резидентами однієї або обох Договірних Держав» (ст. 1 Конвенції).

Відповідно до п. 1 та п. 2 ст. 12 «Роялті» Конвенції «Роялті, які виникають у Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій другій Договірній Державі. Однак ці роялті можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо фактичний одержувач роялті є резидентом другої Договірної Держави, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 10 відсотків від загальної суми роялті».

«Термін «роялті» у разі використання в цій статті означає платежі будь-якого виду, що одержуються як винагорода за користування або за надання права користування будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, в тому числі кінематографічні фільми, фільми або плівки або інші засоби зображення або відтворення звуку, що використовуються для телебачення чи радіомовлення, будь-яким патентом, торговою маркою, дизайном або моделлю, планом, таємною формулою або процесом, або за користування чи надання права на користування промисловим, комерційним або науковим обладнанням, або за інформацію, щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)» (п. 3 ст. 12 Конвенції).

Відповідно до умов договору про надання хмарних послуг (стаття 4), наданого до листа заявника, послуги резидента Чехії українському підприємству складаються із надання у користування/права на користування системи планування ресурсів підприємств та інших програмних додатків, а також з надання у користування центрального сховища даних резидента Чехії для даних резидента України.

З урахуванням викладеного, платежі, які одержуються резидентом Чехії від резидента України в оплату наданих нерезидентом послуг, підпадають під термін «роялті», визначений п. 3 ст. 12 Конвенції, при виплаті яких застосовується ставка податку, передбачена п. 2 ст. 12 Конвенції.

Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України встановлено ст. 103 Кодексу.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватись виключно платником податку, якому надано таку консультацію (п. 52.2 ст. 52 Кодексу).