

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-78-85>

УДК 339.72

ПДВ І ПРОГРАМНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ: КОЛИ ЦЕ ПОСЛУГА, А КОЛИ – ТОВАР?

VAT AND SOFTWARE: WHEN IS IT A SERVICE AND WHEN IS IT A PRODUCT?

Жижко Костянтин Вікторовичкандидат економічних наук, докторант,
Український державний університет науки і технологій
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5103-5738>**Кузнецова Ганна Сергіївна**кандидат економічних наук, доцент,
Український державний університет науки і технологій
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0015-7476>**Zhyzhko Konstantin, Kusnetsova Hanna**

Ukrainian State University of Science and Technologies

У статті досліджено проблематику оподаткування ПДВ операцій із програмною продукцією, що постачається нерезидентам, в умовах воєнного стану. Проаналізовано роль стратегічно важливих підприємств у забезпеченні економічної стабільності України шляхом сплати податків, створення робочих місць та впровадження технологій. Визначено правові й податкові перешкоди у класифікації програмного забезпечення як товару чи послуги на основі норм ПКУ та індивідуальних податкових консультацій. Сформульовано рекомендації щодо вдосконалення нормативної бази для забезпечення прозорості та уникнення податкових ризиків у IT-сфері.

Ключові слова: ПДВ, програмна продукція, нерезидент, майнові права, індивідуальна податкова консультація, критично важливе підприємство.

This study examines the complexities of VAT taxation for transactions involving software products supplied to non-residents under martial law in Ukraine. It highlights the pivotal role of strategically important enterprises in ensuring economic stability through tax compliance, job creation, and technology transfer. The research focuses on the legal and tax challenges in classifying software transactions as either goods or services, based on the provisions of the Tax Code of Ukraine (TCU) and individual tax consultations. The analysis reveals inconsistencies in the interpretation of TCU provisions, particularly in defining the place of supply and the nature of software transactions. Two individual tax consultations (ITC №2326 and №26736) are compared, showing conflicting classifications: one treats software supply as a service exempt from VAT (per Article 186.3 TCU), while the other considers it a taxable good (per Article 186.1 TCU). This ambiguity creates significant risks for businesses, necessitating clearer contractual terms and regulatory frameworks. The study proposes tactical recommendations, such as precise contract wording to clarify ownership and usage rights, and strategic measures, including aligning Ukrainian tax legislation with international practices (e.g., EU Directive 2006/112/EC) and harmonizing regulatory interpretations to reduce contradictions. The introduction of the term "Schrödinger's software" illustrates the dual nature of software as both a taxable and non-taxable entity depending on contract terms. The findings underscore the need for unified criteria in licensing and sales contracts to minimize tax risks and enhance transparency in Ukraine's IT sector. Future research should explore the impact of digitalization and cloud services on VAT regulations.

Keywords: VAT, software products, non-resident, property rights, individual tax consultation, strategically important enterprise.

Постановка проблеми. Неоднозначність норм Податкового кодексу України (ПКУ) щодо оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) операцій з постачання програмної продукції нерезидентам створює виклики для

підприємств, що ведуть активну зовнішньоекономічну діяльність. Метою статті є аналіз даної проблематики та вибір коректного підходу щодо сплати ПДВ на програмну продукцію з відповідною розробкою рекоменда-

цій щодо вдосконалення діючої нормативної бази.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значна кількість наукових праць присвячена питанням бухгалтерського обліку, оподаткування, документального супроводу зовнішньоекономічної діяльності, а також особливостям експортно-імпортних операцій у сфері послуг. Зокрема, у дослідженні Болдовської К. П., Ковальнової Т. В. та Пеняк Ю. С. розглядаються вимоги до обліку, оподаткування та звітності зовнішньоекономічних операцій у світлі змін податкового законодавства [9]. Приварникова І. Ю. зосередила увагу на специфіці експортно-імпортних операцій у секторі послуг, запропонувавши відповідні моделі та алгоритм здійснення таких операцій для продавців [8]. У роботі Жиглей І. В. та Осіпчук Д. С. проведено детальний аналіз експортних операцій з товарами та послугами, визначено їх спільні та відмінні риси щодо обліку та оподаткування [7]. Водночас, незважаючи на наявність досліджень у цій галузі, питання обліку та оподаткування експортних операцій з надання окремих видів послуг, зокрема постачання програмного забезпечення, залишаються недостатньо опрацьованими. З огляду на зростаючий глобальний попит на програмне забезпечення, дана тематика набуває особливої актуальності та потребує подальшого наукового осмислення.

Проблематика оподаткування ПДВ операцій з програмною продукцією є предметом уваги як в Україні, так і за кордоном. Згідно з п. 185.1 ПКУ [1], об'єктом оподаткування ПДВ є постачання товарів і послуг на митній території України. Поняття «товари» (пп. 14.1.244 ПКУ) включає нематеріальні активи, а «послуги» (пп. 14.1.185 ПКУ) охоплюють надання прав на використання об'єктів інтелектуальної власності. Місце постачання для товарів визначається за п. 186.1 ПКУ, а для послуг, зокрема надання майнових прав, – за п. 186.3 ПКУ.

Закон України «Про авторське право і суміжні права» [2] прирівнює комп'ютерні програми до об'єктів авторського права, а ст. 1109 ЦКУ [3] розрізняє ліцензійні договори та договори про передачу права власності. У міжнародній практиці, зокрема відповідно до Директиви ЄС 2006/112/ЄС [4], постачання програмного забезпечення може кваліфікуватися як постачання товарів або послуг залежно від умов договору.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). У цій роботі буде проаналізовано

економічний і соціальний внесок підприємства в економіку України в умовах воєнного стану (сплата податків, створення робочих місць, трансфер технологій) та дослідження правових й податкових перешкод у класифікації операцій з постачання програмної продукції нерезиденту.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах воєнного стану економічна стабільність України значною мірою залежить від діяльності підприємств, які забезпечують надходження податків, підтримують зайнятість та сприяють трансферу технологій. У сучасних умовах діджиталізації економіки – операції з постачання програмної продукції, у тому числі на міжнародному рівні, набувають особливого значення. Одним із ключових питань для платників податків є правильне визначення порядку оподаткування податком на додану вартість таких операцій в Україні.

Реалізація нематеріальних активів, наприклад ліцензій на програмне забезпечення нерезиденту за зовнішньоекономічним договором є складним та нетривіальним процесом, як з точки зору оподаткування, що вимагає чималого досвіду задля коректного відображення у бухгалтерський звітності так і правильної сплати податків. У цифрову епоху продаж програмного забезпечення за кордон став поширеним явищем для українських ІТ-компаній. Водночас правильне трактування таких операцій з точки зору податку на додану вартість залишається неоднозначним.

Наприклад, якщо договір з купівлі-продажу передбачає передачу права власності на примірники програм, але з обмеженим правом використання, це створює неоднозначність у **кваліфікації цієї операції**:

- За п. 186.3 ПКУ, надання майнових прав інтелектуальної власності нерезиденту не оподатковується ПДВ, оскільки місце постачання – за межами України.

- Однак передача права власності може кваліфікуватися як постачання товару (п. 186.1 ПКУ), що підлягає оподаткуванню ПДВ 20%.

Згідно з п. 186.3 ПКУ, місцем постачання послуг у сфері передачі прав інтелектуальної власності, у тому числі прав на використання програмного забезпечення, вважається місце реєстрації отримувача послуг. Таким чином, якщо покупець – нерезидент, така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ в Україні.

Водночас п. 186.1 ПКУ визначає місце постачання товарів, яке залежить від фізичного переміщення. Отже, якщо програмна

продукція вважається товаром, її реалізація підлягає оподаткуванню ПДВ.

Як наслідок, ця неоднозначність викликає необхідність уточнення податкового режиму подібної операції. Задля отримання максимально коректного трактування, що варто робити у подібній ситуації було сформовано звернення до ДПС України за індивідуальною податковою консультацією [5], щоб допомогти платнику податків розібратися в юридичній та податковій класифікації операції, враховуючи невизначеність умов договору, та надати роз'яснення щодо можливих сценаріїв оподаткування. Ця консультація має більш загальний характер і стосується аналізу сутності операції (товари чи послуги) та відповідного порядку визначення місця постачання. ДПС України зазначає, що через нечіткість умов договору (зокрема, пунктів про передачу права власності чи права використання) неможливо однозначно класифікувати операцію. Тому надається загальне роз'яснення щодо застосування норм ПКУ для обох варіантів (товари чи послуги) та підкреслюється принцип превалювання сутності над формою.

Таким чином щоб забезпечити правильне та безпечне відображення операцій у бухгалтерському обліку та уникнути штрафів, оскільки податкове законодавство допускає альтернативні трактування в залежності від нюансів правового оформлення підприємство вирішило звернутися також до територіального органу – ГУ ДПС у Дніпропетровській області за індивідуальною податковою консультацією [6] – з аналогічним запитом.

Метою такого кроку було отримання чіткої відповіді щодо оподаткування конкретної операції з продажу програмної продукції нерезиденту, враховуючи, що платник податків уже придбав цю продукцію та планує її подальший продаж.

У цій консультації акцент зроблено на визначенні місця постачання програмної продукції та класифікації операції як постачання товару. ГУ ДПС у Дніпропетровській області чітко зазначає, що програмна продукція для цілей оподаткування ПДВ розглядається як товар, а місце постачання визначається відповідно до пункту 186.1 статті 186 Податкового кодексу України (ПКУ), тобто на митній території України. Відповідно, операція підлягає оподаткуванню ПДВ за ставкою 20%.

Обидві консультації є важливими для вироблення податкової позиції компанії в умовах, коли на рівні ДПС немає єдиного підходу.

Аналіз двох індивідуальних податкових консультацій, наданих відповідними органами, розкриває суперечливість підходів до кваліфікації такої операції:

- **ІПК № 2326** зазначає, що операція, яка передбачає передачу права користування програмною продукцією без матеріального носія, кваліфікується як надання майнових прав інтелектуальної власності. Відповідно до п. 186.3 ПКУ, місце постачання визначається за місцем реєстрації отримувача (нерезидента), і операція не є об'єктом оподаткування ПДВ.

- **ІПК № 26736/6/04-36-04-01-11** класифікує операцію, як постачання товару, посиляючись на передачу права власності. Місце постачання, за п. 186.1 ПКУ, розташоване на митній території України, що зумовлює нарахування ПДВ за ставкою 20%.

Ця розбіжність відображає неоднозначність тлумачення норм ПКУ навіть на рівні державних регуляторних органів.

Відповідно, чималу роль відіграє тлумачення умов договору або формулювання, яке використовується при реалізації операції, що аналізується. Якщо договір не є ліцензійним, але передбачає передачу обмеженого права використання, доцільніше кваліфікувати операцію як надання майнових прав. Це підтверджується ст. 1 Закону України «Про авторське право і суміжні права», де комп'ютерна програма прирівнюється до об'єкта авторського права, а також п. 186.3 ПКУ, що регулює місце постачання таких послуг.

Один і той самий об'єкт залежно від умов договору може бути одночасно визнаний, як об'єкт, що підлягає оподаткуванню ПДВ так і може бути визнаний, як об'єкт що не підлягає оподаткуванню ПДВ. Інакше кажучи можна ввести новітнє економічне поняття **«програме забезпечення Шредінгера»**, яке так само, як славно звісний кіт може одночасно бути базою оподаткування ПДВ і не бути базою оподаткування ПДВ.

Обидві індивідуальні податкові консультації базуються на положеннях Податкового кодексу України, зокрема статтях 14, 185, 186 розділу V. Ключовим моментом є відмінність у трактуванні програмного забезпечення (ПЗ), як товару або послуги в залежності від умов договору. Порівняльний аналіз критеріїв наведено в таблиці нижче.

Варто відзначити, якщо договір передбачає передачу лише права користування ПЗ, без виключних майнових прав, така операція вважається послугою. Якщо ж передається

Таблиця 1

Порівняльний аналіз критеріїв двох податкових консультацій, що розкривають різні підходи до визначення об'єкта оподаткування ПДВ у сфері програмної продукції

Критерій	ІПК № 2326	ІПК № 26736
Тип операції	Надання права користування ПЗ	Продаж програмної продукції
Класифікація	Послуга	Товар
Об'єкт ПДВ	Відсутній, якщо місце постачання – за межами України	Є, якщо товар перебуває на території України
Правова база	Ст. 186, 14.1.185 ПКУ	Ст. 185, 14.1.191, 186.1 ПКУ
Економічна суть	Тимчасове право використання, без передачі власності.	Передача права власності на ПЗ.

Джерело: власна розробка

право власності, це товарна операція. Відповідно, перший випадок може не обкладатися ПДВ, а другий – підлягає обов'язковому оподаткуванню.

Одже, із наведеної таблиці можна визначити перелік умов, які допоможуть правильно визначити характер операції з ПЗ для уникнення податкових ризиків:

Ознаки послуги:

- договір ліцензії без передачі виключних прав;
- відсутність фізичного носія;
- доступ до ПЗ надається з-за кордону;
- відсутність права на перепродаж;
- використання ПЗ за межами України.

Ознаки товару:

- передача виключних майнових прав;
- передача ПЗ на носії;
- договір купівлі-продажу;
- акт прийому-передачі на товар;
- використання ПЗ в Україні.

Висновки. Операція з постачання програмної продукції нерезиденту має ознаки надання майнових прав інтелектуальної власності (п. 186.3 ПКУ), що звільняє її від ПДВ, але ДПС (ІПК № 26736) консервативно класифікує її як постачання товару з нарахуванням ПДВ 20%. Неоднозначність норм ПКУ та суперечливість консультацій ДПС (ІПК № 2326 проти № 26736) створюють правову невизначеність, що загрожує економічними ризиками для суб'єктів господарювання.

Є критично важливим розмежування між послугами і товарами у сфері постачання

програмного забезпечення для визначення податкових зобов'язань з ПДВ. Як наслідок, можна сформулювати наступні основні рекомендації:

1. Тактичні або локальні на рівні суб'єкта господарювання – при укладанні договору з метою виключення можливості порушення податкового законодавства України чітко формулювати:

- умови договору на право власності програмного забезпечення;
- зазначати місце використання ПЗ.

2. Стратегічні – розроблення єдиних підходів до класифікації операцій з програмним забезпеченням у сфері ПДВ, з урахуванням міжнародної практики, судових рішень та внесенням відповідних змін до законодавства України, у тому числі ПКУ. Що у унеможливить появу та існування терміну «програмного забезпечення Шредінгера».

3. Стратегічні – провести оцінку впливу діджиталізації та розвитку хмарних сервісів на поняття місця постачання послуг з відповідним внесенням змін до законодавства України.

4. Стратегічні – розробити та застосувати чіткі критерії при формуванні ліцензійних і товарних договорів, що дозволить мінімізувати податкові ризики, що сприятиме більшій прозорості в ІТ-сфері України.

5. Стратегічні – синхронізувати роботу відповідних державних регуляторних органів, щоб відповідні висновки, консультації, роз'яснення і т.п. не протирічили одна одній.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 26.09.2025).

2. Про авторське право і суміжні права : Закон України від 23.12.1993 р. № 3792-XII. Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12> (дата звернення: 26.09.2025).
3. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 1023-XII. Офіційний вебпортал Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page11> (дата звернення: 26.09.2025).
4. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість № 2006/112/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928 (дата звернення: 26.09.2025)
5. Державна податкова служба України – індивідуальна податкова консультація від 25.04.2025 року № 2326/ІПК/99-00-21-03-02.
6. Державна податкова служба України у Дніпропетровській області- індивідуальна податкова консультація від 25.04.2025 року № 26736/6/04-36-04-01-11.
7. Жиглей І. В., Осіпчук Д. С. Експорт товарів і послуг: спільні та відмінні риси обліку й оподаткування. *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 4. С. 148–154. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2019_4_23
8. Приварникова І. Ю. Специфіка експортно-імпортних операцій у сфері послуг. *Management and Entrepreneurship: Trends of Development*. 2024. Вип. 1 (27). С. 89–103.
9. Болдовська К. П., Ковальова Т. В., Пеняк Ю. С. Особливості обліку, оподаткування і подання звітності з операцій зовнішньоекономічної діяльності у контексті новацій податкового законодавства. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2023. № 7. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-7-09-02>

REFERENCES:

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI]. Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy". <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Verkhovna Rada of Ukraine. (1993). Pro avtorske pravo i sumizhni prava: Zakon Ukrainy vid 23.12.1993 № 3792-XII [On copyright and related rights: Law of Ukraine dated 23.12.1993 No. 3792-XII]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>
3. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003). Tsyvilnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 № 1023-XII [Civil Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 16.01.2003 No. 1023-XII]. <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page11>
4. Council of the European Union. (2006). Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928
5. State Tax Service of Ukraine. (2025). Indyvidualna podatкова konsultatsiia vid 25.04.2025 № 2326/ІПК/99-00-21-03-02 [Individual tax consultation dated 25.04.2025 No. 2326/ІПК/99-00-21-03-02].
6. State Tax Service of Ukraine in Dnipropetrovsk Region. (2025). Indyvidualna podatкова konsultatsiia vid 25.04.2025 № 26736/6/04-36-04-01-11 [Individual tax consultation dated 25.04.2025 No. 26736/6/04-36-04-01-11].
7. Zhigley, I. V., & Osipchuk, D. S. (2019). Eksport tovariv i posluh: spilni ta vidminni rysy obliku y opodatkuvannia [Export of goods and services: common and distinctive features of accounting and taxation]. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, 4, 148–154. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2019_4_23
8. Privarnikova, I. Y. (2024). Spetsyfika eksportno-importnykh operatsii u sferi posluh [Specifications of export-import operations in the field of services]. *Management and Entrepreneurship: Trends of Development*, 1(27), 89–103. <https://doi.org/10.26661/2522-1566/2024-1/27-08>
9. Boldovska, K. P., Kovalova, T. V., & Peniak, Y. S. (2023). Osoblyvosti obliku, opodatkuvannia i podannia zvitnosti z operatsii zovnishnoekonomichnoi diialnosti u konteksti novatsii podatkovoho zakonodavstva [Peculiarities of accounting, taxation and reporting on foreign economic activity operations in the context of tax legislation innovations]. *Problemy suchasnykh transformatsii. Serii: ekonomika ta upravlinnia*, (7). <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-7-09-02>