

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України  
04 березня 2026 року № 133

**Узагальнююча податкова консультація  
щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість  
операцій, пов'язаних із комп'ютерними програмами, цифровим контентом**

Статтею 418 Цивільного кодексу України визначено, що право інтелектуальної власності – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений Цивільним кодексом України та іншим законом. Право інтелектуальної власності становлять особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові права інтелектуальної власності, зміст яких щодо певних об'єктів права інтелектуальної власності визначено Цивільним кодексом України та іншим законом.

До об'єктів права інтелектуальної власності, зокрема, належать комп'ютерні програми та компіляції даних (бази даних) (стаття 420 Цивільного кодексу України).

Об'єктами цивільних прав є речі, гроші, цінні папери, цифрові речі, майнові права, роботи та послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація, а також інші матеріальні та нематеріальні блага. Об'єкти цивільних прав можуть існувати у матеріальному світі та/або цифровому середовищі, що обумовлює форму об'єктів, особливості набуття, здійснення та припинення цивільних прав і обов'язків щодо них (стаття 177 Цивільного кодексу України).

Цифровий контент – дані, які створюються і надаються в цифровій формі. До цифрового контенту належать, зокрема, комп'ютерні програми, застосунки, відеофайли, аудіофайли, музичні файли, цифрові ігри та електронні книги (пункт 11 статті 2 Закону України від 10.08.2023 № 3321-ІХ «Про цифровий контент та цифрові послуги» (далі – Закон № 3321)).

Цифрова послуга – послуга, що надає можливість споживачу створювати, обробляти, зберігати та поширювати дані у цифровій формі або отримувати доступ до таких даних, а також здійснювати будь-які інші дії з даними у цифровій формі, що були створені чи завантажені споживачем або іншими користувачами такої послуги. До цифрових послуг належать, зокрема такі, що дають змогу створювати, обробляти, отримувати доступ або зберігати дані в цифровій формі, включаючи хостинг файлів, обробку текстів або гри, які пропонуються в середовищі хмарних обчислень і соціальних мережах (пункт 9 статті 2 Закону № 3321).

Комп'ютерна програма – це набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи в будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером (настільним комп'ютером, ноутбуком, смартфоном, ігровою приставкою, смарт-телевізором тощо), які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату, зокрема операційна система,



НАКАЗ Мінфін СЕД АСКОД

Сертифікат 3FAA9288358EC00304000000E22D2C00DD9BE400

Підписувач Овчаренко Віктор Петрович

Дійсний з 27.05.2025 15:48:41 по 25.05.2027 15:48:41

Міністерство фінансів України/НКТ 26



№ 133 від 04.03.2026

статті 1 Закону України від 01 грудня 2022 року № 2811-IX «Про авторське право і суміжні права» (далі – Закон № 2811)).

Копія – відтворений у будь-якій об'єктивній формі об'єкт авторського права та / або суміжних прав. Копія твору, виконана у будь-якій матеріальній формі, є примірником твору (пункт 27 статті 1 Закону № 2811).

Відтворення – пряме чи опосередковане виготовлення однієї або більше копій об'єкта авторського права та/або суміжних прав (або його частини) будь-яким способом та у будь-якій формі, у тому числі для тимчасового чи постійного зберігання в електронній (цифровій), оптичній або іншій формі, яку може зчитувати комп'ютер, а також створення тривимірного твору з двовимірного і навпаки та створення тривимірного твору на основі набору інструкцій, який зчитується комп'ютером для виготовлення тривимірного твору (пункт 14 статті 1 Закону № 2811).

Підпунктами «а» та «б» пункту 185.1 статті 185 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) передбачено, що об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингоодержувачу / орендарю, та операції з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу.

Не є об'єктом оподаткування операції з виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом (підпункт 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 Кодексу).

Постачання товарів – 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 Кодексу).

Постачання послуг – 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 Кодексу).

Місцем постачання товарів є:

а) фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання (крім випадків, передбачених у підпунктах «б» і «в» цього пункту);

б) місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання, у разі якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою;

в) місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення, у разі якщо товари складаються, монтуються або встановлюються (з випробуванням чи без нього) продавцем або від його імені (пункт 186.1 статті 186 Кодексу).

Місцем постачання послуг 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 належать:

а) 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);

в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з 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 (підпункти «а» та «в» пункту 186.3 статті 186 Кодексу).

Електронні послуги – послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях. До таких послуг, зокрема, але не виключно, належать постачання програмного забезпечення та оновлень до нього, у тому числі електронних примірників, надання доступу до них, а також дистанційне обслуговування програмного забезпечення та електронного обладнання (підпункт 14.1.56<sup>5</sup> пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

**Визначення місця постачання для окремих операцій, пов'язаних із комп'ютерними програмами, цифровим контентом як об'єктами права інтелектуальної власності:**

а) якщо постачається безпосередньо комп'ютерна програма, цифровий контент, як об'єкт права інтелектуальної власності і на таку комп'ютерну програму, цифровий контент відбувається перехід права власності (виключних майнових прав) від постачальника до покупця, то з метою визначення місця його постачання для цілей оподаткування податком на додану вартість необхідно використовувати норми, визначені пунктом 186.3 статті 186 Кодексу.

Так, місцем постачання комп'ютерної програми, цифрового контенту як об'єктів права інтелектуальної власності буде місце, в якому покупець виключних майнових прав зареєстрований як суб'єкт господарювання, а у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання.

б) якщо постачаються товари, невід'ємною складовою частиною яких є комп'ютерна програма, цифровий контент, що не містить відокремленої вартості від вартості таких товарів, то з метою визначення місця їх постачання для цілей оподаткування податком на додану вартість необхідно використовувати норми, визначені пунктом 186.1 статті 186 Кодексу.

Так, місцем постачання товарів буде фактичне місцезнаходження таких товарів на момент їх постачання.

в) якщо надається право на використання комп'ютерної програми, цифрового контенту, плата за яке не вважається роялті у розумінні норм, визначених підпунктом 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, то з метою визначення місця його надання для цілей оподаткування податком на додану вартість необхідно використовувати норми, визначені пунктом 186.3 статті 186 Кодексу.

Так, місцем надання такого права буде місце, в якому його отримувач зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання.

г) якщо надаються послуги з розроблення та тестування програмного продукту, то з метою визначення місця його постачання для цілей оподаткування податком на додану вартість необхідно використовувати норми, визначені 186.3 статті 186 Кодексу.

Так, місцем постачання таких послуг буде місце, в якому їх отримувач зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання.

д) якщо нерезидентом надаються електронні послуги (постачання програмного продукту та оновлень до нього, у тому числі електронних примірників, надання доступу до них, а також дистанційне обслуговування програмного продукту та електронного обладнання) фізичній особі (як особі, яка зареєстрована як суб'єкт господарювання, так і особі, яка не зареєстрована як суб'єкт господарювання), то з метою визначення місця їх постачання для цілей оподаткування податком на додану вартість необхідно використовувати норми, визначені пунктом 186.3<sup>1</sup> статті 186 Кодексу.

Так, місцем постачання таких електронних послуг буде:

- місце реєстрації отримувача таких послуг (якщо отримувачем таких послуг є фізична особа, яка зареєстрована як суб'єкт господарювання);
- місце фактичного місцезнаходження отримувача таких послуг (якщо отримувачем таких послуг є фізична особа, яка не зареєстрована як суб'єкт господарювання).

**Питання 1:** до якої категорії операцій для цілей оподаткування податком на додану вартість належить операція з постачання комп'ютерної програми, цифрового контенту як об'єкта права інтелектуальної власності під час здійснення якого відбувається перехід (передача) права власності (виключних майнових прав) від постачальника до покупця: до операцій з постачання (продажу) товарів чи до операцій з постачання послуг?

**Відповідь:** якщо на комп'ютерну програму, цифровий контент відбувається перехід (передача) права власності (виключних майнових прав) від постачальника до покупця, то операція з постачання такої комп'ютерної програми, цифрового контенту підпадає під категорію операцій з постачання послуг згідно з підпунктом 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

**Питання 2:** до якої категорії операцій для цілей оподаткування податком на додану вартість належить операція з надання права на використання комп'ютерної програми, цифрового контенту, у тому числі разом із примірником (копією) такої комп'ютерної програми, цифрового контенту: до операцій з постачання (продажу) товарів чи до операцій з постачання послуг?

**Відповідь:** операція з надання права на використання комп'ютерної програми, цифрового контенту, у тому числі разом із примірником (копією) такої комп'ютерної програми, цифрового контенту незалежно від способу її вираження, підпадає під категорію операцій з постачання послуг згідно з підпунктом 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

**Питання 3:** чи є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операція резидента (платника податку на додану вартість) з надання нерезиденту права на використання комп'ютерної програми, цифрового контенту, плата за який вважається роялті у розумінні норм, визначених підпунктом 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Кодексу?

**Відповідь:** ні, зазначена операція не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість згідно з підпунктом 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 Кодексу.

**Питання 4:** чи є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операція резидента (платника податку на додану вартість) з надання нерезиденту права на використання комп'ютерної програми, цифрового контенту, плата за яке не вважається роялті у розумінні норм, визначених підпунктом 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Кодексу?

**Відповідь:** ні, зазначена операція не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 186.3 статті 186 та пунктом 185.1 статті 185 Кодексу.

**Питання 5:** чи є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операція резидента (платника податку на додану вартість) з постачання нерезиденту послуг із розроблення та/або тестування комп'ютерної програми, цифрового контенту?

**Відповідь:** ні, зазначена операція не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 186.3 статті 186 та пунктом 185.1 статті 185 Кодексу.

**Питання 6:** чи є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операція нерезидента з надання резиденту (платнику податку на додану вартість) права на використання комп'ютерної програми, цифрового контенту, плата за яке вважається роялті у розумінні норм, визначених підпунктом 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Кодексу?

**Відповідь:** ні, зазначена операція не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість згідно з підпунктом 196.1.6 пункту 196.1 статті 196 Кодексу.

**Питання 7:** чи є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операція нерезидента з надання резиденту (платнику податку на додану вартість) права на використання комп'ютерної програми, цифрового контенту, плата за яке не вважається роялті у розумінні норм, визначених підпунктом 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 Кодексу?

Якщо зазначена операція є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, то яку графу необхідно заповнювати у податковій накладній при здійсненні операції з надання права на використання комп'ютерної програми, цифрового контенту: графу 3.1 (код товару згідно з УКТ ЗЕД) чи графу 3.3 (код послуги згідно з ДКПП)?

**Відповідь:** так, зазначена операція є об'єктом оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 186.3 статті 186 та пунктом 185.1 статті 185 Кодексу.

У податковій накладній необхідно заповнювати графу 3.3 (код послуги згідно з ДКПП).

**Питання 8:** як визначити код послуги згідно з ДКПП для цілей заповнення графи 3.3 податкової накладної?

**Відповідь:** для визначення коду послуги згідно з ДКПП необхідно звернутися до ДП «Науково-дослідний інститут метрології вимірювальних і управляючих систем», яке є розробником ДКПП, за адресою: 79008, м. Львів, вул. Кривоноса, 6.

**Питання 9:** до якої категорії операцій належить операція з надання віддаленого доступу до цифрового контенту та/або ключа активації комп'ютерної програми, цифрового контенту (без передачі виключних майнових прав на такий програмний продукт), а саме: до категорії операцій з постачання товарів чи до категорії операцій з постачання послуг?

**Відповідь:** для цілей оподаткування податком на додану вартість операція з надання віддаленого доступу до цифрового контенту та/або ключа активації комп'ютерної програми, цифрового контенту (без передачі виключних майнових прав на такий програмний продукт) належить до категорії операцій з постачання послуг згідно з підпунктом 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

**Питання 10:** чи вважається операція з постачання нерезидентом фізичній особі – резидентові України віддаленого доступу до цифрового контенту та/або ключа активації комп'ютерної програми, цифрового контенту (без передачі виключних майнових прав на таку комп'ютерну програму, цифровий контент) постачанням електронних послуг у розумінні норм, визначених підпунктом 14.1.56<sup>5</sup> пункту 14.1 статті 14 Кодексу, та чи підлягають такі операції оподаткуванню податком на додану вартість?

**Відповідь:** правила оподаткування електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, у разі постачання таких послуг фізичній особі, у тому числі фізичній особі – підприємцю, яку не зареєстровано як платника податку на додану вартість, особою – нерезидентом, яку визначено

підпунктом «д» підпункту 14.1.139 пункту 14.1 статті 14 Кодексу і яку зареєстровано як платника податку на додану вартість відповідно до пункту 208<sup>1</sup>.2 статті 208<sup>1</sup> Кодексу встановлено статтею 208<sup>1</sup> Кодексу.

Особою для цілей оподаткування податком на додану вартість є особа – нерезидент, яка не має постійного представництва та постачає на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим платниками податку на додану вартість, електронні послуги.

Отже, якщо послуги, які надаються фізичній особі – підприємцю особою – нерезидентом відповідно до умов договору та норм Кодексу класифікуються як електронні послуги, та місце постачання таких послуг визначається на митній території України, то такі послуги є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, а нарахування та сплата податку на додану вартість за такою операцією здійснюється в залежності від статусу фізичної особи – підприємця (зареєстрований чи не зареєстрований платником податку на додану вартість).

**Директор Департаменту  
податкової політики**

**Віктор ОВЧАРЕНКО**