

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 07.09.2015 р. N 19105/6/99-99-19-02-02-15

Про розгляд листа

Державна фіскальна служба України розглянула лист платника щодо збільшення фінансового результату податкового (звітного) періоду на суму витрат з нарахування роялті на користь нерезидента новоствореним підприємством і повідомляє.

Порядок формування податкових витрат в умовах дії положень Податкового кодексу України (далі - Кодекс) у редакції, чинній до 1 січня 2015 року, визначено [ст. 138](#), відповідно до вимог якої витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподільних постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг ([п. 138.4 ст. 138 Кодексу](#)), інші витрати - визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку ([п. 138.5 ст. 138 Кодексу](#)).

Відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) у редакції, чинній з 1 січня 2015 року, об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень [розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу](#).

Тобто, для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток слід керуватись правилами бухгалтерського обліку.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене [наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318](#) (далі - П(С)БО 16).

Відповідно до [п. 7 П\(С\)БО 16](#) витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Так, витрати на сплату роялті включаються до складу витрат у періоді їх виникнення.

Таким чином, формування витрат із нарахування роялті при визначенні фінансового результату до оподаткування за звітний податковий період, починаючи з 1 січня 2015 року, здійснюється виходячи з національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Водночас якщо платник податку відповідно до вимог [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) зобов'язаний здійснювати коригування визначеного за правилами бухгалтерського обліку фінансового результату до оподаткування, то такий платник податку збільшує фінансовий результат:

на суму витрат із нарахування роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 відсотки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до [Закону України "Про телебачення і радіомовлення"](#)), а для банків - в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному ([пп. 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#));

на суму витрат із нарахування роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь:

1) нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у [підпункті 39.2.1.2 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу](#);

2) нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам;

3) нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України.

У разі виникнення розбіжностей між контролюючим органом та платником податку стосовно визначення особи, у якої вперше виникли (були набуті) права інтелектуальної власності на об'єкт інтелектуальної власності, такі контролюючі органи зобов'язані звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності, для отримання відповідного висновку;

4) нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є;

5) особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються в порядку, встановленому [розділом IV цього Кодексу](#);

6) юридичної особи, яка відповідно до цього [Кодексу](#) звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою ніж встановлена в [пункті 136.1 статті 136 цього Кодексу](#) ([пп. 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#)).

Вимоги [підпунктів 140.5.6 та 140.5.7 пункту 140.5 статті 140 Кодексу](#) можуть не застосовуватися платником податку, якщо операція є контрольованою та сума роялті відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до [статті 39 цього Кодексу](#) або операція не є контрольованою та сума роялті підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої ст. 39 Кодексу, але без подання звіту.

Враховуючи зазначене, у разі якщо платник податку поніс витрати по нарахуванню роялті на користь нерезидента у звітному періоді у 2014 році, такий платник податку не повинен збільшувати фінансовий результат до оподаткування на суму таких витрат відповідно до вимог [пп. 140.5.6 та 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#) у 2015 році.

У разі коли такі витрати формувались у 2015 році, платник податку, який відповідно до вимог [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) зобов'язаний здійснювати коригування визначеного за правилами бухгалтерського обліку фінансового результату до оподаткування, збільшує фінансовий результат на витрати із нарахування роялті на користь нерезидента згідно з [пп. 140.5.6, 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#).

При цьому для обрахунку граничної межі суми витрат для визначення різниці згідно з [пп. 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#) у 2015 році платник використовує дані фінансової звітності за рік, що передує звітному.

Доцільно звернути увагу, що відповідно до положень [ст. 13 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) для складання фінансової звітності перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.
