

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 27.01.2016 р. N 1555/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України, керуючись [ст. 52 Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс), розглянула лист щодо коригування фінансового результату до оподаткування на деякі витрати та при виплаті роялті і повідомляє.

Відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) у редакції, чинній до 01.01.2015, не включались до складу витрат витрати, які не пов'язані з провадженням господарської діяльності, зокрема, витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків.

Починаючи з 1 січня 2015 року, змінено порядок формування об'єкта оподаткування податку на прибуток.

Відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) у редакції, чинній з 01.01.2015, об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств 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 Кодексу](#).

Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів ([ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#)).

[Пунктом 140.5 ст. 140 та підпунктами 36, 39 та 40 підрозділу 4 розділу XX Кодексу](#) визначений чіткий перелік операцій, за яких платники податку на прибуток проводять коригування фінансового результату до оподаткування.

Так, наприклад, фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним [п. 133.4 ст. 133 Кодексу](#), у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподатковуваного прибутку попереднього звітного року ([пп. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#)).

Щодо коригування фінансового результату при виплаті роялті

Термін "роялті" визначений в [пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#), відповідно до положень якого 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.

Згідно з п. 4 П(С)БО 15 "Дохід", затвердженого [наказом Мінфіну від 29.11.99 N 290](#), роялті - це будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на 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, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Таким чином, податкова кваліфікація платежів за операціями з програмним забезпеченням має відмінності з бухгалтерським обліком.

Згідно з [п. 5.2 ст. 5 Кодексу](#) у разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу.

Відповідно до [підпунктів 140.5.5, 140.5.6 та 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#) фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується 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;

у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь:

1) нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у [пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 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 Кодексу](#);

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

Вимоги цих підпунктів можуть не застосовуватися платником податку, якщо:

операція є контрольованою та сума таких витрат (роялті) відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до [ст. 39 Кодексу](#);

або операція не є контрольованою та сума таких витрат (роялті) підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої [ст. 39 Кодексу](#), але без подання звіту.

Таким чином, якщо підприємство здійснює платежі, які згідно з правилами бухгалтерського обліку визнаються роялті і відповідно включаються до складу витрат, а для цілей оподаткування податком на прибуток такі платежі не підпадають під визначення роялті, то підприємство не формує різниці для коригування фінансового результату до оподаткування податком на прибуток відповідно до [пп. 140.5.5 - 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 Кодексу](#).
