

Лист ДФС від 26.04.2017 № 9015/6/99-99-15-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо необхідності подання звіту про контрольовані операції та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє таке.

З 01 січня 2017 року Законом України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» змінено методологію та критерії визначення господарських операцій контрольованими.

Так, відповідно до п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу у редакції, чинній з 01.01.2017, контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків (до 01.01.2017 – «впливають на об'єкт оподаткування платника податку»).

Підпунктом 39.2.1.4 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу визначено, що господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, операції з нематеріальними активами, такими, як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності.

Таким чином, однією з умов визнання операції з виплати роялті контрольованою є можливість впливу такої операції на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків.

Водночас Кодексом не передбачено обмежень або застережень, в якому із періодів (звітному або наступних) цей вплив відбувається.

Відповідно до п. 3 Національного стандарту, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 року № 1185 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», роялті – це ліцензійний платіж у вигляді сум, які сплачуються періодично, залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням об'єкта права інтелектуальної власності.

Згідно з п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (далі – НП(С)БО 1), витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318).

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди (п. 3 НП(С)БО 1). Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення (п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20).

Згідно з 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.

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток 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 Кодексу.

Відповідно до п. 140.5 ст. 140 Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму витрат по нарахуванню 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 (п.п. 140.5.6) або на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі (п.п. 140.5.7).

Таким чином, виплати у вигляді роялті враховуються у складі витрат згідно з правилами бухгалтерського обліку, і, відповідно, впливають на фінансовий результат до оподаткування, та як наслідок впливають (можуть впливати) на формування об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Критерії визнання господарських операцій контрольованими визначено у п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу.

Відповідно до п.п. 39.2.1.4 п. 39.2 ст. 39 Кодексу господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, операції з нематеріальними активами, такими як роялті.

Отже, якщо господарські операції з нарахування (сплати) роялті визнаються контрольованими відповідно до п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, такі операції мають бути відображені у звіті про контрольовані операції, поданому платником податків згідно з п. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Кодексу.

Зазначені операції мають бути відображені у Звіті про контрольовані операції у звітному періоді, в якому відбулася господарська операція із нарахування (сплати) роялті, незалежно від рішення платника податків щодо відображення або невідображення сум таких роялті у складі витрат у декларації з податку на прибуток.