

Tax & Fiscal Alert

November 7, 2011

Work with Non-residents within the Tax Code of Ukraine

Double tax treaties

Double tax treaties are a very convenient mechanism of international cooperation that allows paying taxes only in one of the countries, choosing more appropriate tax rate. Under the Tax Code the usage of double tax treaties under the payment of income to non-residents in Ukraine is possible only if such a non-resident is a resident of this country and actual receiver (beneficiary) of such an income (art. 103.2 of the Code). The Code defines that the beneficiary of income can't be a legal entity if such an entity has the right to get income, but is an agent, nominal owner or a dealer regarding such income. The art. 103.8 of the Tax Code guarantees a person who pays revenues to a non-resident in the reporting (tax) year the right to use the terms of the international treaty in case a non-resident submits the certificate with the information for the previous tax period (year). This right is concerned to the exemption (decreasing) from taxation in the reporting (tax) year, with the receiving of certificate after the end of reporting (tax) period.

The usage of the double tax treaty under the payment of income to non-residents now is possible only if such a resident is an actual receiver (beneficiary) of such income. In case of difference between withhold from income tax amount and necessary payable sum, due to the rules of international treaty, according to the art. 103.11 of the Tax Code, non-resident has the right to apply to the tax authorities at the place of residence of the person, that paid such income to non-resident with taxes withhold.

After adequacy of data regarding the transferring of corresponding tax amounts by the entity that paid income to non-resident is confirmed, state tax authority has to return corresponding amount to non-resident or provide with the response. In case of approved excessiveness of paid tax, funds return is carried out by the State Treasury of Ukraine on the basis of the resolution of tax authorities.

Procedure of funds return is carried out by transferring funds to the account of the person that received excessive tax from the income of non-resident. This person returns excessive paid funds and returned by the Treasury of Ukraine to non-resident. In this case there's an option of passing excessively paid funds towards other tax liabilities of the person on the basis of its written application (grounds: part 2 art. 103.14).

Repatriation tax, differentiation of rates

In p. 14.1.54 and 14.1.55 of the Tax Code the definition of "Income with the source of origin from Ukraine" and "Income received outside the territory of Ukraine" has been officially settled. Before there was no specific definition, partially this issue was discussed in the clarifications of tax authorities and regulations of the Cabinet of Ministers. Income received by non-resident in Ukraine is a subject of taxation at different rates.

if otherwise is foreseen in regulations of international treaties of Ukraine with countries of residence of entities, other foreign countries At the rate of 15% income is subject to taxation in the form of (art. 160.1 – 160.2) :

- Fright and incomes from engineering.
- Leasing and renting payment that paid residents or permanent Representative Offices paid in the favor of non-resident.

Contacts:

Natalia Abdulova
Outsourcing services manager
Email: natalia.abdulova@accace.com
Tel.: +38 044 569 33 10

www.accace.com

Work with Non-residents within the Tax Code of Ukraine

- Incomes from the sale of immovable property located on the territory of Ukraine that belongs to non-resident including the property of RO of non-resident.
- Incomes received from trading operations: trading in securities, derivatives and other corporate rights.
- Incomes received from joint activity on the territory of Ukraine and also from accomplishment of long-term agreements in the territory of Ukraine.
- Remuneration for performing by non-residents or authorized by them persons cultural, educational, religious, sport, entertainment activities on the territory of Ukraine.
- Brokerage, commission or agent remuneration, received from non-residents or from permanent representative offices of other non-residents for brokerage, commission and agent services provided by non-resident or by its permanent representative office on the territory of Ukraine in favor of residents.

Restrictions on including into tax deductible expenditures, services purchased from non-residents

Consulting, marketing, or advertising expenses

Consulting, marketing, or advertising expenses in an amount exceeding 4% of the prior year's sales income (excluding VAT and excise tax) for the year preceding the reporting period (except of expenses incurred in respect of the non-residents' permanent representative offices). If non-resident has off-shore status, such expenses are not included into gross expenditures in full amount (p. 139.1.13);

Expenses on engineering services

Expenses on engineering services in an amount exceeding 5% of the customs value of the imported equipment in accordance with the corresponding contract (except of expenses incurred in respect of the non-residents' permanent representative offices) (art. 139.1.14). The tax deduction of the mentioned expenses incurred in favor of non-residents that are not beneficial (actual) recipients (owners) of such a payment for services is entirely prohibited. If non-resident has off-shore status, such expenses are not included into gross expenditures in full amount (art. 139.1.15).

Expenses on royalty payments

Expenses on royalties payments in an amount exceeding 4% of the prior year's sales revenue (excluding VAT and excise tax) for the year preceding the reporting period (except the expenses incurred in respect of the nonresidents' permanent representative offices and expenses incurred in respect of the legal entities with activities in the sphere of television and broadcasting, that are included into expenses in full amount). The tax deduction of expenses on royalty payments is entirely prohibited in the reporting period in favor of:

- non-resident having an offshore status;
- non-residents that are not beneficial (actual) recipients (owners) of such payment for services (except the cases when beneficiary provided other legal entities with the right to receive such a payment) (art. 140.1.2);
- the royalties are paid to the non-resident in respect of intellectual property rights which were initially registered by a Ukrainian resident;
- the non-resident is not subject to tax with respect to the royalties in its country;
- legal entity that is due to the art. 154 of this Tax Code is not the subject to tax or pays another tax under the rate which is different from the one stated in p. 151.1 of the art. 151 of this Tax Code.

Contacts:

Natalia Abdulova
Outsourcing services manager
Email: natalia.abdulova@accace.com
Tel.: +38 044 569 33 10

www.accace.com

Restriction in work with offshore

Article 161.3 of the Code sets the term “non-residents that have offshore status” - are nonresidents located on the territory of offshore zones (with exception of non-residents located on the territory of offshore zones, that provided the tax payer the extract from legal documents, legalized by the corresponding Consular institution of Ukraine, that testifies non-offshore status of such a non-resident. In case of agreements stated in the 1st part of this paragraph, tax payer has to refer to the stated extract regarding explanation to the tax return.

Under conclusion of the agreement that foresee payment of goods (services) in favor of non-residents, that have off-shore status; when the payments are made through such non-residents or through their bank accounts, independently from the form and the entity with the help of which such a payment is made – tax-payers expenses for payment for such goods (works, services) is included into its expenses in the amount of 85% from the value of these goods or services.

If non-resident has off-shore status, consulting, marketing, advertising or engineering expenses are not included into tax deductible expenditures in full amount (art. 139.1.13 and 139.1.14). The tax deduction of expenses on royalties payments is entirely prohibited in the reporting period in favor of non-resident having an offshore status.

In correspondence with the Tax Code (art. 160.9) residents that provide brokerage, agent and trust services on sales or purchase of goods, works, services in favor of non-resident (including concluding agreements with other residents on behalf of and in favor of non-resident) get and transfer to the corresponding budget tax on profit received by the non-resident from the source in Ukraine stated in the order foreseen for taxation of incomes of non-residents, that have business activities in Ukraine through their permanent representative offices. Hereby such residents are not the subject to additional registration in tax offices as tax payers.

Residents that make payments to non-residents for production and / or distribution of advertisement for such a resident, has to pay tax under the rate of 20% from the amount of such expenses on own account (art. 160.7 of the Tax Code).

In case of concluding agreements with non-residents it's not allowed to use in the tax clauses due to which enterprises that makes the payments of incomes, are obliged to pay the income tax of non-residents. The following taxes paid in other countries are not allowed to include into reduction of tax liabilities: capital duty (property tax) and capital gains, realization tax, postal and other indirect taxes, independently if they are included into the category of income taxes or the subject to separate taxes in accordance with legislation of foreign countries (art. 161 of the Tax Code).

Legal entities – non-residents are able not to use the services of governor – resident of Ukraine for property leasing that is owned by them on the right of private property. However, property that is owned by a physical person – non-resident can be leased only through physical person - private entrepreneur or legal entity – resident (authorized persons) that will fulfill representative function of such a non-resident under the written agreement and it's his tax agent regarding such incomes. Non-resident that breaks these rules will be considered as a tax evader (please check Art. 170.1.3).

In the art 190 of the Tax Code there's the information that the base of taxation under importation of goods to the customs territory of Ukraine is the contract value that is not less than the customs value of such goods, stated in correspondence with the Tax Code, including customs and excise tax, that are subject to payment, including VAT (it's included into the price of goods or services). The base of taxation for the services that are provided by non-residents on the customs territory of Ukraine, is a contract value of such services taking into consideration of taxes, charges, but excluding VAT that is included into the price of delivery according to legislation.

Contacts:

Natalia Abdulova

Outsourcing services manager

Email: natalia.abdulova@accace.com

Tel.: +38 044 569 33 10

www.accace.com

Робота з нерезидентами в рамках Податкового Кодексу України

Договора про уникнення подвійного оподаткування

Договора про уникнення подвійного оподаткування - дуже зручний механізм міжнародного співробітництва, що дозволяє платити податки тільки в одній з країн, вибравши при цьому більш зручну ставку оподаткування. За Кодексом використання договору про уникнення подвійного оподаткування при виплаті прибутку нерезидентам в Україні тепер можливо тільки, якщо цей нерезидент є резидентом цієї країни і фактичним одержувачем (бенефіціаром) такого прибутку (ст. 103.2 Кодексу). Кодекс визначає, що бенефіціаром прибутку не може бути юридична особа, якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним власником або посередником щодо такого доходу. Стаття 103.8 Кодексу гарантує особі, яка виплачує доходи нерезидентів у звітному (податковому) році, право використання правил міжнародного договору, у разі подання нерезидентом довідки з інформацією за попередній звітний податковий період (рік). Це право стосується звільнення (зменшення) від оподаткування у звітному (податковому) році, з отриманням довідки після закінчення звітного (податкового) періоду.

Використання договору про уникнення подвійного оподаткування при виплаті прибутку нерезидентам тепер можливо тільки, якщо цей нерезидент є фактичним одержувачем (бенефіціаром) такого прибутку. У разі виникнення різниці між утриманою з доходів сумою податку та необхідної для сплати, за правилами міжнародного договору, відповідно до 103.11 статтею Кодексу, нерезидент має право на звернення до органів державної податкової служби за місцем проживання особи, що виплатила ці доходи нерезиденту з утриманням податків.

Після підтвердження відповідності даних фактом перерахунку до бюджету відповідних сум податку особою, що виплатила доходи нерезидентів, орган державної податкової служби повинен повернути відповідну суму нерезиденту або надати обґрунтовану відповідь. У випадку доведеної надмірності сплаченого податку повернення коштів здійснюється органом Державного казначейства України на підставі висновку органів державної податкової служби. Процедура повернення здійснюється шляхом перерахування коштів на рахунок особи, яка утримало надмірний податок з доходів нерезидента. Це ж особа повертає надмірно сплачені та повернуті казначейством України кошти нерезиденту. У даному випадку існує варіант зарахування надмірно сплачених коштів у рахунок інших податкових зобов'язань даної особи на основі його письмової заяви (підстава: ч. 2 ст. 103.14).

Податок на репатріацію, диференціація ставок

У пп. 14.1.54 і 14.1.55 Податкового кодексу вперше на законодавчому рівні було закріплено поняття «Дохід з джерелом походження з України» та «Дохід, отриманий з джерел за межами України». До цього конкретного визначення не існувало, частково це питання було порушено у роз'ясненнях ДПАУ і постановах Кабміну.

Якщо інше не передбачено положеннями міжнародних угод України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, за ставкою 15% податками обкладається прибуток у вигляді (стаття 160.1 - 160.2):

- Відсотків, дисконтних доходів, що виплачуються на користь нерезидента, у тому числі відсотків за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними резидентом.
- Дивідендів, які виплачує резидент.
- Роялті.
- Фрахт і доходів від інжинірингу.
- Лізингової або орендної плати, яку виплачують резиденти або постійні представництва на користь нерезидента.

Контакти:

Natalia Abdulova
Outsourcing services manager
Email: natalia.abdulova@accace.com
Tel.: +38 044 569 33 10

www.accace.com

Робота з нерезидентами в рамках Податкового Кодексу України

- Доходів від продажу нерухомого майна, яке знаходиться на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майно постійного представництва нерезидента.
- Доходів від проведення торговельних операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими корпоративними правами.
- Доходів від спільної діяльності на території України, а також від виконання довгострокових контрактів на території України.
- Винагороди за ведення нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України.
- Брокерської, комісійної або агентської винагороди, отриманої від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів за брокерські, комісійні й агентські послуги, надані нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів.

Обмеження по включенню до складу податково вираховуваних витрат, послуг придбаних у нерезидента

Послуги (роботи) по консалтингу, маркетингу, рекламі

Послуги (роботи) по консалтингу, маркетингу, рекламі – у розмірі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, який передує звітному (окрім нарахувань на користь постійних представництв нерезидентів). Якщо нерезидент має офшорний статус, такі витрати в повному обсязі не включаються до складу валових (ст.139.1.13);

Послуги з інжинірингу

Послуги з інжинірингу – у розмірі, що перевищує 5% митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів). (ст.139.1.14). Не включаються до складу валових витрат в повному обсязі у разі, якщо особа на користь якої нараховується оплата за такі послуги не являється бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги. Якщо нерезидент має офшорний статус, такі витрати в повному обсязі не включаються до складу валових (ст.139.1.15);

Витрати на виплати роялті

Витрати на виплату роялті - у розмірі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, який передує звітному (окрім нарахувань на користь постійних представництв нерезидентів та нарахувань, здійснених суб'єктами господарювання в галузі телебачення та радіомовлення, які включаються до складу витрат у повному обсязі). До складу витрат не включаються нарахування роялті у звітному періоді на користь:

- нерезидента, який має офшорний статус,
- у разі, якщо особа на користь якої нараховується оплата за такі послуги не являється бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги, за виключенням випадків, коли бенефіціар надав право отримувати таку винагороду іншим особам (ст.140.1.2),
- роялті виплачуються щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України,
- особа, на користь якої нараховуються роялті, не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої вона є,

Контакти:

Natalia Abdulova
Outsourcing services manager
Email: natalia.abdulova@accace.com
Tel.: +38 044 569 33 10

www.accace.com

Робота з нерезидентами в рамках Податкового Кодексу України

Обмеження роботи з офшорами

Стаття 161.3 Кодексу визначає термін «нерезиденти, які мають офшорний статус» - це нерезиденти, розташовані на території офшорних зон (за винятком нерезидентів, розташованих на території офшорних зон, які надали платнику податку виписку із правоустановчих документів, легалізовану відповідною консульською установою України, яка свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента). При існуванні договорів, визначених першим абзацом цього пункту, платник податку має послатися на наявність зазначеної виписки у роз'ясненні до податкової декларації.

При укладанні договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус; при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, в якій формі і за допомогою кого здійснюється така оплата - витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх витрат у сумі, що становить 85% вартості цих товарів або послуг.

Не включаються у повному обсязі витрати, понесені у звітний період у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг з консалтингу, маркетингу, реклами, плата за послуги інжинірингу, якщо особа, на користь якої проводяться відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус (ст. 139.1.13 і 139.1.14). Також суми роялті, виплачені на офшор, не включаються до складу.

Відповідно до Кодексу (ст. 160.9) резиденти, які надають комісійні, агентські і довірчі послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг на користь нерезидента (у тому числі укладення договорів з іншими резидентами від імені і на користь резидента) утримують і перераховують до відповідного бюджету податок з доходу, отриманого даним нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування доходів нерезидентів, які ведуть діяльність в Україні через постійне представництво. При цьому дані резиденти не підлягають додатковій реєстрації в органах державної податкової служби як платники податків.

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам за виробництво та / або розповсюдження реклами такому резиденту, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20% суми таких виплат за власний рахунок (ст. 160.7 Кодексу).

У разі укладення договорів з нерезидентами не дозволяється використовувати в них податкові застереження, згідно з якими підприємства, що виплачують доходи, зобов'язуються платити податки на доходи нерезидентів. Забороняється зараховувати у зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах: податок на капітал (майно) та приріст капіталу, податок на реалізацію, поштові та інші непрямі податки, незалежно від того, належать вони до категорії прибуткових податків чи оподатковуються окремими податками згідно до законодавства іноземних держав (ст. 161 Кодексу).

Юридичні особи - нерезиденти можуть не користуватися послугами керуючого - резидента України для здачі в оренду майна, що належить їм на праві приватної власності. Однак, нерухомість, що належить фізичній особі-нерезиденту, може здаватися в оренду тільки через фізичну особу-підприємця або юридичну-резидента (уповноважених осіб), які виконують представницьку функцію даного нерезидента на підставі письмового договору і є його податковим агентом щодо цих доходів. Нерезидент, який порушує ці норми, буде вважатися особою, яка ухиляється від сплати податків (Див. статтю 170.1.3).

У 190 статті Кодексу зазначається, що базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна вартість, не менша митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Податковим кодексом, з урахуванням мита та акцизного збору, які підлягають сплаті, виключаючи ПДВ (він включений в ціну товарів або послуг). Базою оподаткування для послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України, є договірна вартість даних послуг з урахуванням податків, зборів, але за винятком ПДВ, який включено в ціну поставки у відповідності з законодавством.

Контакти:

Natalia Abdulova
Outsourcing services manager
Email: natalia.abdulova@accace.com
Tel.: +38 044 569 33 10

www.accace.com