

KM PARTNERS

TAX & LEGAL ADVISERS

5 PANKIVSKA STR., FIFTH FLOOR

KYIV UKRAINE 01033

TEL: 380 (44) 490 71 97

FAX: 380 (44) 492 88 59

E-MAIL: admin@km-partners.com

www.km-partners.com

22 вересня 2010 року

September 22, 2010

Legal Alert VI.I (Update of Legal Alert VI)

Стосовно визначення терміну «роялті» для цілей податкового законодавства, а також формування витрат у частині роялті, сплачених на користь нерезидентів, відповідно до проекту Податкового кодексу, поданого до Верховної Ради України 21 вересня 2010 року

Concerning definition of the term “royalties” for tax purposes, tax accounting of expenses related to payment of royalties to non-residents according to the draft Tax Code introduced to Verkhovna Rada of Ukraine on September 21, 2010

У Legal Alert VI ми розглядали питання про недоліки у визначенні «роялті» у попередньому проекті Податкового кодексу, що був запропонований Кабінетом Міністрів України. У зв'язку із тим, що наразі у Верховну Раду був внесений новий проект Податкового кодексу, розглянемо, чи були вирішені проблемні моменти цього визначення.

Як видно з нового проекту Податкового кодексу, визначення «роялті» залишилось поза увагою розробників Податкового кодексу. Так, у новому проекті визначення «роялті» залишилось тим самим, що й у попередньому проекті, а отже фактично ідентичним тому, що є у діючому законодавстві. Таким чином новий проект Податкового кодексу, знову ж таки, не вирішує тих проблем, що наразі виникають

In Legal Alert VI we discussed the defects of definition of the term “royalties” in the previous draft Tax Code as suggested by the Cabinet of Ministers of Ukraine. Considering that the new draft Tax Code has been introduced to Verkhovna Rada of Ukraine lately, we would like to discuss herebelow whether the problematic aspects of the mentioned term were adjusted therein.

As one may see, in the new draft Tax Code its authors did not pay any attention to the definition of “royalties”. Namely, the definition of “royalties” given in the new draft Tax Code remained unchanged, if compared with the previous draft, which means that it is similar to the one given in the tax laws as effective. Thus, the new draft Tax Code does not solve any of those controversial issues, which currently appear due to ambiguity and

через нечіткість та незрозумілість поняття «роялті» у чинному законодавстві.

lack of clearness of the definition of the term “royalties” in the tax laws as currently effective.

Такий підхід до розроблення податкового законодавства, в даному випадку його термінології, свідчить лише про те, що від нового Податкового кодексу не слід очікувати, що податкове законодавство стане більш узгодженим і більш зрозумілим для платників податків, а податковий облік спроститься.

Such approach to elaboration of the tax law, in particular its terminology, reveals that one should not expect that new tax law will be more consistent and understandable for the tax payers and facilitate tax accounting.

Варто зазначити, що питання «роялті» було одним з найважливіших для розробників нового проекту. Так, у Пояснювальній записці до проекту Податкового кодексу зазначено, що у Податковому кодексі «встановлено обмеження з врахування у витратах сум роялті, сплачених на користь нерезидентів та платників, що звільнені від сплати податку на прибуток чи сплачують цей податок за іншою ставкою». В той же час, як зазначено вище, автори Податкового кодексу так і не запропонували належного визначення «роялті», яке б дало змогу чітко зрозуміти, які витрати обмежені, а які ні.

It should be noted that the issue of “royalties” was one of the key issues for the authors of the new draft Tax Code. Namely, the Explanatory Notes to the draft Tax Code say that the new draft Tax Code limits the level of royalties, which are allowed for deduction, in case royalties were paid to non-residents or tax payers, to which exemption from tax is granted or which pay corporate profit tax under other tax rates. At the same time, as it was mentioned above, the authors of the Tax Code did not manage to introduce therein due definition of “royalties” that would give clear understanding, which expenses are limited and which are not.

Окрім вищезазначеного, слід також звернути увагу на те, що, всупереч тому, що у Пояснювальній записці йдеться лише про буцімто обмеження розміру витрат по сплаті роялті на користь нерезидентів, у проекті Податкового кодексу такі витрати взагалі заборонені.

Apart from the above attention should be paid to the fact that, contrary to the Explanatory Notes, which mention only limitation of level of expenses, related to payment of royalties to non-residents, the draft Tax Code imposes a ban upon such expenses in general.

Так, абзац другий п.п. 140.1.2 ст.140 проекту Податкового кодексу говорить про те, що «до складу витрат **не включаються** нарахування **роялті на користь нерезидента** (крім нарахувань на користь постійного представництва нерезидента, яке підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 160.8), юридичної особи, яка відповідно до статті 154 цього розділу звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж встановлена у пункті 151.1 статті 151 цього розділу; особи, що сплачує податок у складі інших податків».

Namely, the second paragraph of clause 140.1.2 of Article 140 of the draft Tax Code says that “accrual of **royalties in favour of non-residents** (except for accrual of royalties in favour of permanent establishment of non-resident which is taxable under clause 160.8), or in favour of legal entity, to which exemption from tax is granted under Article 154 of this Section or which is taxed under the tax rate other than is set in clause 151.1 of Article 151 of this section; or in favour of entity, which pays this tax as a component of other taxes, **shall not be accounted as expenses**”.

Таким чином автори Податкового кодексу

As you may see, the authors of the Tax Code

мають намір взагалі заборонити віднесення до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, роялті, сплачених на користь нерезидентів.

Разом з цим виникає питання, а чи вдасться їм досягти цієї мети, хоча б з огляду на положення конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, які Україна підписала з низкою держав.

Як відомо, у зазначених конвенціях є стаття, яка регулює питання недискримінації та передбачає, що резиденти однієї договірної держави не можуть підлягати більш обтяжливому оподаткуванню у другій договірній державі, ніж резиденти цієї другої договірної держави. Застосування Україною різних правил до податкового обліку роялті, що виплачуються на користь нерезидентів та на користь резидентів (в першому випадку витрати заборонені, а у другому – ні, за винятком деяких випадків), буде означати порушення зобов'язань України щодо недискримінації.

Слід також відзначити, що в деяких конвенціях про уникнення подвійного оподаткування прямо йдеться про те, що роялті та інші виплати, що сплачуються резидентом договірної держави резиденту другої договірної держави, з метою визначення оподатковуваних прибутків першого згаданого резидента, повинні враховуватись за таких же умов, якщо б вони сплачувались резиденту першої згаданої держави. Такі положення, зокрема, містяться у ст. 25 Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 4 березня 1994 року та у ст. 26 Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 24 листопада 1995 року.

have the intention to ban in general deduction of expenses related to payment of royalties to non-residents.

The question is, whether they will manage to achieve the mentioned goal? In order to answer this question, let us refer to the provisions of the double tax treaties, to which Ukraine is a party.

As you might know, the mentioned treaties provide for non-discrimination clause, which requires that the residents of one contracting state shall not be subjected in the other contracting state to any taxation, which is more burdensome than the taxation to which residents of that other state in the same circumstances are or may be subjected. Application by Ukraine of different rules to tax accounting of royalties paid to non-residents and royalties paid to resident entities (in the first case royalties shall not be accounted as expenses for tax purposes, while in the second case there are no limitations for their deducting, except for some particular cases) shall result in violation by Ukraine of international treaties.

It should be also noted that in some double tax treaties it is directly stated that royalties and other disbursements paid by an enterprise of a contracting state to a resident of the other contracting state shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned state. For example, such provisions could be found in Article 25 of the Convention between the Government of Ukraine and the Government of the United States of America on Avoidance of Double Taxation and Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital dated March 4, 1994 as well as in Article 26 of the Convention between Ukraine and the Kingdom of the Netherlands on Avoidance of Double Taxation and Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital dated November 24, 1995.

Але навіть якщо відповідна стаття про недискримінацію конвенції про уникнення подвійного оподаткування прямо й не згадує про роялті, то резиденти України будуть мати право враховувати роялті, сплачені на користь резидента іншої договірної держави, у складі витрат в силу загальних положень статті, що регулює питання недискримінації.

Таким чином, новий проект Податкового кодексу не доопрацьований та не досягає тих цілей, які ставили його автори, щонайменше в частині платежів роялті на користь резидентів тих держав, з якими Україна уклала конвенції про уникнення подвійного оподаткування. Застосування розглядуваного положення Податкового кодексу щодо виплат на користь резидентів більшості держав, скоріш за все, викликає скандал.

В результаті прийняття такого Податкового кодексу податкове законодавство стане більш заплутаним, оскільки буде вимагати застосування не лише внутрішнього законодавства, а й конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Крім того застосування розглядуваного положення щодо заборони врахування у складі витрат сум роялті, сплачених на користь нерезидентів, скоріш за все викликає спори з податковими органами, у яких платники податків будуть доводити правомірність формування витрат у цій частині на підставі положень конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Більш того, застосування розглядуваного положення ризикує викликати спори не лише з податковими органами, а й з іншими державами.

Додатково до вищевикладеного слід відзначити, що у деяких листах ДПАУ озвучена позиція, що платежі за користування комп'ютерними програмами повинні кваліфікуватись як роялті. Враховуючи те, що визначення роялті у новому проекті Податкового кодексу залишається практично тим самим, що й у чинному законодавстві, не виключено, що

At the same time where respective article on non-discrimination of the double tax treaty does not directly mention royalties, the residents of Ukraine shall have the right to account as expenses royalties, paid to the resident of other contracting state, based on the general provisions of non-discrimination clause.

Thus the new draft of the Tax Code may not be viewed as duly elaborated and finalized document. It does not reach those goals, which were set by its authors, at least in those provisions, which cover the issues of payment of royalties to the residents of those states, which concluded double tax treaties with Ukraine. Application of the discussed provision of the draft Tax Code in respect of payments of royalties to the residents of most of the states may give rise to international scandal.

Adoption of the Tax Code, the draft of which was introduced on September 21, 2010, will make tax legislation more complicated, since the tax payers will have to refer not only to the domestic legislation but also to the double tax treaties. Apart from the above, application of the discussed provision, which bans accounting as expenses of royalties paid to non-residents is very likely to bring about disputes with the tax authorities, where the tax payers will prove their right to deduct such expenses based on the provisions of the double tax treaties. Moreover, application of the discussed provision might bring about not only disputes with the tax authorities but also with other states.

In addition to the above it should be noted that in some of its letters the State Tax Administration of Ukraine outlined the approach, under which fees for the use of software shall be treated as royalties. Considering that the definition of "royalties" remains practically the same as is provided for in the tax laws as effective, one should not exclude that after the Tax Code is adopted the

за умови прийняття Податкового кодексу податкові органи будуть виключати із складу витрат, що враховуються для визначення об'єкта оподаткування, й платежі на користь нерезидентів, що здійснюються за користування комп'ютерними програмами в якості кінцевого користувача. Це ще один приклад, до яких проблем може привести прийняття Податкового кодексу у пропонованій редакції.

tax authorities will disallow deducting payments to non-residents for the use of software in the capacity of end-user. This is just one more example of what kind of challenges the tax payers might face after the Tax Code in the suggested version is adopted.

З повагою,

Sincerely yours,

КМ Партнери

КМ Partners