

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

Legal Alert

17 июня 2010 года

Основные риски, связанные с принятием налогового кодекса

Уважаемые дамы и господа!

В связи с тем, что в ближайшее время планируется принятие налогового кодекса, мы хотели бы представить краткое описание основных моментов, которые несут серьезные риски для бизнеса и кардинально изменяют взаимоотношения с налоговыми органами.

На сегодняшний момент действующее законодательство обеспечивает более и менее сбалансированное регулирование взаимоотношений налоговых органов и плательщиком налогов. Основным инструментом такого баланса является институт согласования налоговых обязательств. Суть такого согласования заключается в том, что до того момента пока плательщик налога обжалует налоговые обязательства, доначисленные налоговым органом, такие налоговые обязательства считаются несогласованными. До момента согласования налоговых обязательств уголовное дело в связи с таким доначислением налогов не должно возбуждаться, что позволяет обеспечить определенную защиту должностных лиц и оставляет надежду для справедливого решения дела судьями административных судов.

Проект кодекса не предусматривает механизма согласования налоговых обязательств. Пункт 21.15 и 21.19 ст. 21 II Раздела Проекта налогового кодекса предусматривают, что обжалование налогового уведомления в административном или судебном порядке не освобождает такого плательщика

June 17, 2010

Principal risks related to imminent adoption of the tax code

Dear Ladies and Sirs!

In connection with the circumstance that the government has planned adoption of the tax code for the nearest future we would like to provide you with brief outline of the principal issues which trigger material risks for the business and introduce drastic changes to relations with tax authorities.

As for today effective tax legislation ensures comparatively balanced regulation of the relations between tax authorities and taxpayers. The main instrument by which this balance is ensured is the procedure of reconciliation of tax liabilities. In essence, such reconciliation implies that during the period of appeal by a taxpayer against tax liabilities, assessed by tax office, such tax liabilities are deemed to be "non-agreed". Until the moment when tax liabilities are considered to be agreed criminal case with respect to such assessment of tax liabilities shall not be instituted, which provides some protection for officials of taxpayers as well as hope for the fair decision of administrative court.

The draft tax code does not provide for the procedure of reconciliation of tax liabilities. Paragraphs 21.15 and 21.19 of Art. 21 of Chapter II of the draft tax code stipulate that appeal against tax notification (under administrative appeal or to court) does not release the taxpayer from obligation to pay the amounts assessed by tax

<p>налога от обязанности уплатить суммы определенные налоговым органом.</p> <p>Это означает, что после получения налогового уведомления даже по абсолютно необоснованным доначислениям, плательщик обязан уплатить сумму налогового обязательства. Если взять официальную статистику административного обжалования налоговых уведомлений, то в 20 % случаев налоговая сама отменяет свои же налоговые доначисления. Еще примерно 20 % отменяется судами. Таким образом, как минимум в 20 % случаев существует вероятность, что доначисления будут отменены самим налоговым органом. Однако только административное обжалование по проекту налогового кодекса может занять до 120 дней (с учетом продления сроков рассмотрения жалобы). В административных судах дела рассматриваются в среднем до 3,5 лет. Таким образом, заплатив необоснованно начисленный налог, плательщик налога сможет вернуть уплаченную сумму не ранее чем через 4 года. При этом ни пени, ни иной компенсации обесценивания денежных средств, ни расходов на юристов такой плательщик не получит.</p> <p>Еще одним негативным моментом является то, что у налоговых органов значительно расширились основания для проведения проверок, а видов проверок стало больше. При этом у плательщика налога нет права не допускать к проверке налоговый орган, если проверка проводится без оснований. Единственная возможность для недопуска это отсутствие направления на проверку. Если же плательщик не допускает на проверку, то в течение двух суток через суд налоговый орган может остановить любые операции на банковском счете.</p> <p>Одним из оснований для проверки (пункт 44.2.11 ст. 44 раздела II) является запрос органа, который проводит оперативно-розыскную деятельность, а также постановление органов дознания, следователя, прокурора или суда о назначении проверки. При этом по результатам такой проверки составляется акт проверки, который направляется органу, инициировавшему проверку. Даже если в акте проверки есть доначисление налоговых обязательств, то налоговое уведомление не</p>	<p>authorities.</p> <p>This means that after receipt of tax notification a taxpayer will have to pay entire amount of tax liabilities even in case assessment of these tax liabilities was completely groundless. According to official statistics of consideration of cases during appeal in the administrative order (i.e. to tax authorities of higher instances) tax authorities reverse assessment of tax liabilities only in 20% of cases. In addition to that approximately 20% of tax assessments are cancelled by courts. Thus, at least in 20% of cases there is possibility that assessment of tax liabilities will be cancelled by the tax office itself. However, under the draft tax code administrative appeal procedure may take up to 120 days (taking into consideration possible extension of terms of consideration of complaint). Administrative courts consider cases in average for 3.5 years. Therefore, if a taxpayer pays assessed amounts of tax taxpayer will be able to return paid amount not earlier than after 4 years. Such taxpayer will not be entitled to penal interest or any other compensation for devaluation of monetary funds during that period as well as will not be able to receive reimbursement of costs for legal support.</p> <p>The other negative feature of the draft tax code is that it implies significant increase of grounds for tax audits and provides for additional types of tax audits. At the same time taxpayer has no right to deny in admittance of tax officials to conduct tax audit even in case such audit is groundless. The only ground for denial in admittance, as stipulated by the tax code, is lack of the document confirming appointment to such audit. In case of denial in admittance the tax authorities have the right by applying to court to suspend any bank transactions of such taxpayer.</p> <p>Request of the state authority conducting operational investigation, constitutes the ground for conducting tax audit (sub-para. 44.2.11 of Art. 44 of chapter II of the draft). In addition to that tax audit may be conducted based on respective ruling of inquiry bodies, investigator, prosecutor or court. Based on results of such audit the act of tax audit is drafted, which is then sent to state official, who has initiated the audit. Upon results of such audit tax notification is not issued even in case act of tax audit provides for</p>
---	--

<p>выносятся. В рамках уголовного дела приговором суда устанавливается сумма занижения налогов и на основании такого приговора налоговая выносит налоговое уведомление с применением 100% штрафа. Таким образом, у плательщика налогов нет возможности обжаловать выводы акта (поскольку нет налогового уведомления), а факт занижения налогов будет установлен в рамках уголовного дела. Другими словами происходит смещение рассмотрения споров с административных судов в суды общей юрисдикции в рамках уголовного дела, что значительно снижает возможность отстаивания позиции предприятия. Кроме того, практически не остается механизма защиты должностных лиц от следственных действий, проводимых с особым пристрастием.</p> <p>Такая ситуация практически отбрасывает налоговое законодательство Украины к середине 90 годов прошлого века и даже ужесточает его.</p> <p>Выше были указаны наиболее кричащие (но далеко не все) моменты проекта налогового кодекса, касающиеся администрирования налогов. Однако хватает "замечательных" моментов и в других разделах кодекса.</p> <p>В качестве примера мы рассмотрим отдельные проблемные вопросы, которые возникают исходя из проекта налогового кодекса по НДС и налогу на прибыль.</p> <p>В части НДС проект налогового кодекса содержит ряд проблемных пунктов, которые потенциально могут быть использованы против налогоплательщиков.</p> <p>Так, риски возникают в связи с п. 6.1 "Ж" проекта налогового кодекса, согласно с которому налоговые органы имеют право аннулировать регистрацию налогоплательщика, если в Едином государственном реестре юридических лиц и физических лиц - предпринимателей появится запись об отсутствии такого лица по его адресу или же запись об отсутствии подтверждения ведомостей о юр. лице. Отметим, что подтверждать ведомости юр. лица должны ежегодно, но многие этого не делают.</p> <p>При этом организовать запись об</p>	<p>assessment of tax liabilities. Thus, within the criminal case the amount of underpaid taxes is determined by sentence of the court and based on such sentence tax office issues tax notification and applies 100% penalty. Therefore, under such procedure taxpayer does not have possibility to appeal against conclusions of the act of tax audit (since there is no tax notification) and the fact of underpayment of taxes is determined within the criminal case. In other words, this mechanism implies "shifting" of disputes from administrative courts to courts of general jurisdiction during consideration of the criminal case against officials and such "shift" significantly undermines ability of taxpayer to defend its position. Moreover, from the practical standpoint under such rules there will be almost no mechanism to ensure protection of the officials of taxpayers from investigations conducted with "outstanding zealotness".</p> <p>This situation will actually cast tax legislation of Ukraine back to mid 90th of the last century and even make it tougher.</p> <p>We indicated above most blatant provisions of the draft tax code regarding tax administration (but not all of them). However, there are a lot of such blatant rules also in other chapters of the code.</p> <p>To provide example we would like to consider separate issues arising in the draft code with respect to VAT and the profit tax.</p> <p>As regards VAT we note that the draft tax code contains a number of "virulent" provisions which may potentially be used against taxpayers.</p> <p>Thus, the risks arise with respect to para. 6.1 "ж" of the draft according to which tax authorities have the right to cancel registration of as the taxpayer in case there is notice in the Unified State Register of Legal Entities and Natural Persons-Entrepreneurs that taxpayer is absent at its registered address or notice on non-confirmation of data regarding legal entity. We note that legal entities are required to confirm registered data on the annual basis, but a lot of legal entities do not fulfill this requirement.</p> <p>At the same time it is not too difficult to "ensure"</p>
---	--

<p>отсутствии по адресу не так сложно, с подачи той же налоговой. А в результате предприятие не только лишается права на выписку налоговых накладных, но и должно признать условную продажу с уплатой НДС всех своих активов и товаров.</p> <p>Базу налогообложения при продаже (п. 10.1) предлагается определять исходя из контрактной стоимости, но не меньше фактических затрат на приобретение или изготовление. Т.е. случаи, когда в силу каких-то коммерческих причин нужно продать дешевле, в учет приниматься не будут.</p> <p>Что касается налога на прибыль, то общее впечатление, что по базовому принципу налог возвращают в ситуацию до 1997 года, когда относить на затраты можно было только то, что прямо перечислено в законе.</p> <p>Так в проекте (п. 3.1.1. ст. 3 Раздела 3 по прибыли, ст. 7 и др. по особенностям отдельным видам затрат) устанавливается закрытый перечень затрат, которые могут быть отнесены на валовые расходы. Т.е. убирается имеющееся сейчас положение, согласно которому на валовые затраты могут относиться любые затраты, связанные с ведением хоз. деятельности налогоплательщика.</p> <p>С учетом общей привязки основных затрат к себестоимости реализованной продукции, и попыток четко определить общехозяйственные затраты специально прямо в законе перечень разрешенных затрат становится действительно ограниченным.</p> <p>Кроме того, планируется ввести по существу принцип нормирования, когда из затрат будут исключаться суммы потерь, кроме норм природной убыли (т.е. усушки-утруски) или технических потерь и потерь на разбалансировку природного газа в газораспределяющих сетях (они удостоились отдельного упоминания), которые не превышают размера, определенного Кабмином или иным уполномоченным органом. Т.е. затраты будут приниматься не по факту, а по норме.</p> <p>Так что, похоже, хотя ставка налога может стать и меньше, но платить придется</p>	<p>inclusion of such notice on absence at the address, including under initiative of tax office. As the result enterprise will not only lose the right to issue VAT vouchers but also will have to record deemed supply (with payment of VAT) of its assets and goods.</p> <p>It is also planned (para. 10.1 of the draft) to determine tax base proceeding from the contractual value but not less than actual costs for purchasing or manufacturing. In other words, cases when for whatever commercial reasons the goods should be supplied at the price, which is lower than the prime cost, will not be accepted.</p> <p>As regards the profit tax we note that the general impression is that in terms of basic principles this tax is cast back to the situation we had before 1997, when only expenses, directly listed in the law, were aloud for deduction.</p> <p>Thus, the draft (sub-para. 3.1.1 of Art. 3 of Chapter 3 in respect of profit, Art. 7 in respect of separate costs) stipulates exhaustive list of costs which are allowed for deduction. In other words, current rule, according to which any expenses, related to business activity of taxpayer, are shall be deductible for a taxpayer, will be removed.</p> <p>Taking into account general link of basic costs to prime cost of supplied goods and attempts to strictly determine overhead cost specifically in the law the general list of costs, which are deductible, becomes really limited.</p> <p>Apart from that by substance it is planned to introduce the principle of “rationing”, under which amounts of losses are not allowed for deduction except for natural loss (i.e. shrinkage and pillage), technological losses and losses in connection with unbalance of natural gas in gas-distributing networks (mentioned separately) within the limits stipulated by the Cabinet of Ministers or other authorized state body. In other words, “rational” rather than actual costs will be allowed for deduction.</p> <p>Hence it seems that even though the tax rate may be decreased it would be necessary to pay more,</p>
--	--

<p>больше, поскольку база налогообложения становится большей.</p> <p>В проекте прямо предусмотрено исключение определенных затрат, которые для некоторых налогоплательщиков являются значительными. Например, (п.п. 9.1.2) роялти, уплачиваемых нерезидентам.</p> <p>Такой возврат к старому определению затрат, разрешенных к вычету - это основной негатив этого раздела.</p> <p>На то, чтобы заплатить налог пораньше, направлены некоторые другие положения, например п. 15.2 предусматривает теперь амортизацию не с момента понесения затрат, а с момента ввода объекта в эксплуатацию.</p> <p>В целом, учет амортизации становится более обременительным. Так групп основных фондов становится 16. И хотя при этом закон формально вроде бы не требует пообъектного учета (а можно вести по категориям), согласно с п. 15.16 проекта кодекса для нормального учета при продаже такого объекта учет необходимо вести пообъектно.</p> <p>Курсовые разницы по валютной задолженности будут признаваться только при фактическом погашении задолженности.</p> <p>Уходит налоговая консолидация в рамках предприятия с филиалами, т.е. убытки отдельных филиалов не смогут быть "свернутыми" с прибылью в целом по предприятию.</p> <p>Отдельно отметим, что декларируемое сближение налогового учета по прибыли с финансовым учетом весьма слабое, поскольку закон не берет за базу данные финансового учета, а стремится самостоятельно устанавливать основные правила. Так что расхождений между финансовым и налоговым учетом наберется немало.</p> <p>С точки зрения техники проект достаточно "грязный" и недоработанный. Например, в п. 10.3 говорится, что проценты</p>	<p>since the tax base in fact is to increase.</p> <p>The draft directly stipulates prohibition to deduct some costs which are material for some taxpayers. For instance, such situation is with royalties, paid to non-residents (sub-para. 9.1.2).</p> <p>Indicated above actual return to the old order of determination of costs, allowed for deduction, is the main negative feature of the discussed chapter of draft tax code.</p> <p>The draft envisages also other rules, aimed In at ensuring earlier payment of the tax. For instance, para. 15.2 of the draft stipulates that it is allowed to start depreciation of fixed assets from the moment when it is put into operation rather than from the moment when respective costs were actually incurred.</p> <p>In general, tax accounting of depreciation will become more burdensome. Thus, there will be 16 groups of fixed assets. And although the law formally does not require tax accounting per each object of fixed assets (it is allowed per category), under para. 15.16 of the draft to ensure proper accounting in case of sale such accounting shall be conducted per each object of fixed assets.</p> <p>Currency differences arising out of indebtedness in foreign currency will be recognized only upon actual payment of indebtedness.</p> <p>Tax consolidation for enterprise and its branches is not envisaged in the draft. Thus, there will be no possibility to use tax losses of branches for offsetting the profit of the enterprise as such.</p> <p>Separately we shall note that declared harmonization of the profit tax accounting with financial accounting is very remote, since the law does not use data of financial accounting as the basis. On the contrary, the law rather tends to stipulate main rules independently. Hence, one may expect material differences between financial and tax accounting.</p> <p>From the technical standpoint the draft is rough and flawed. For example, para. 10.3 of the draft stipulates that interest to non-resident, which</p>
--	--

<p>нерезиденту, которые превышают размер разрешенных к вычету по п. 10.2, подлежат налогообложению согласно п. 31.2. А п. 31.2 устанавливает общее правило, что проценты нерезиденту облагаются по ставке 15%, если иное не установлено международным договором. Так, как это понимать, что облагаются только проценты "сверх нормы" или все проценты?</p> <p>Поэтому, наилучшим развитием для бизнеса будет, непринятие этого документа в качестве закона в ближайшее время и в этой редакции. Если он будет принят, то налоговое бремя на бизнес возрастет. При этом изменения внесут много хаоса, и больше негативного. Проект налогового кодекса нуждается в дальнейшей тщательной проработке, причем с изменением концепции, по сути, и с общественными дебатами.</p> <p style="text-align: center;">* * *</p> <p>Учитывая вышеизложенные недостатки проекта кодекса, а также негативные последствия для возможности бизнеса в Украине в случае его утверждение, мы призываем к объединению усилий заинтересованной общественности (в особенности, к представителям бизнеса) и переходу к активным действиям, направленным на то, чтобы не допустить принятия Верховной радой налогового кодекса, в предлагаемой Кабмином редакции.</p> <p>С уважением, <i>КМ Партнеры</i></p>	<p>exceed the amount which is allowed for deduction under para.10.2 shall be taxed according to para. 31.2. This para. 31.2 in its turn stipulates the general rule according to which interest to non-resident shall be taxed at 15% unless otherwise provided for by international treaty. From this it is not clear whether it is necessary to tax only interest, which are paid "in excess", or entire interest.</p> <p>Therefore, the most appropriate approach for the business would be not to adopt the discussed draft in the near future and in that particular wording. If it is adopted the tax burden will arise. The changes will result in a lot of confusion with inevitable negative impact on economy. The draft tax code requires further elaboration with alteration of the concept by substance and with public debates.</p> <p style="text-align: center;">* * *</p> <p>Taking into consideration above drawbacks of the draft tax code as well as negative consequences for business in Ukraine in case of its adoption we call for uniting the efforts of community (especially to representatives of business) and for starting energetic activities aimed at non-admission of adoption by Verkhovna Rada of the draft tax code, suggested by the Cabinet of Ministers of Ukraine.</p> <p>Sincerely yours, <i>КМ Partners</i></p>
---	--