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 II.I

9 серпня 2010 року	August 9, 2010
Основні ризики, пов'язані з прийняттям нового податкового кодексу	***Principal risks related to adoption of the new Tax Code***
(оновлення Legal Alert II від 29.06.2010 з огляду на пропоновану редакцію, оприлюднену Кабінетом міністрів України 03.08.2010 р.)	***(update of Legal Alert II dated June 29, 2010 based on the version as suggested and published by the Cabinet of Ministers of Ukraine on August 3, 2010)***
Оприлюднена 3 серпня 2010 р. версія зміненого проекту Податкового кодексу (далі – «ПК») показує, що принципово ситуація не змінилася, і порівняно з чинним законодавством проект обіцяє збільшення простору контролюючим органам для свавілля, а платникам податків - погіршення.	The publication of the revised version of the draft Tax Code on August 3, 2010 reveals that the suggested shift remains within the same vector if compared with the current tax laws. That is the draft Tax Code provides more space for self-will of the tax authorities and considerably impairs taxpayers' rights.
Мова йде про *порівняння саме із чинним законодавством*, а не з проектом, прийнятим 17 червня. З версією, прийнятою в першому читанні 17 червня, порівняння робиться швидше для окозамилювання (за принципом, коли погрожувати відібрати все, а потім відібрати тільки половину, то жертва буде щасливою [що не все]), і відволікання уваги від дійсних змін. Дійсні зміни – це зміни порівняно з чинним законодавством.	It is *comparison with the effective laws,* which is meant, rather than comparison with the draft approved on June 17, 2010. As regards comparison with the latter, it is done rather to throw the dust in the eyes (following the principle, when threatened to be deprived of everything, the victim is relieved by having a chance to save at least a half) and to take everybody's attention away from actual changes. Actual changes shall mean the changes as compared with the effective laws.
І в цьому відношенні проект ПК залишається негативним.	And in this respect the draft Tax Code remains to be quite negative.
Покажімо це на прикладі **Ситуації 1**, як вона розглянута в нашому попередньому	Let us illustrate this conclusion on the example mentioned in **Situation 1** as outlines in our

випуску *Legal Alert* від 29 червня (http://www.km-partners.com/ua/newsletters/nl-taxation/).	previous isuue of Legal Alert dated June 29, 2010 (http://www.km-partners.com/ua/newsletters/nl-taxation/).
Ситуація 1. *Податкова не визнає подану податкову декларацію як податкову декларацію (тепер це буде просто тому, що Ви заповнили її не в порядку визначеному податковою)*	**Situation 1.** *The tax office does not recognize filed tax return as having status of tax return (this time under the Tax Code it may be merely because you have it filled-in not in line with the procedure as established by the tax authorities)*
Пункт 11.6[1] проекту ПК продовжує містити норму, що «податкова декларація, ***заповнена*** платником податків з порушенням норм статті 10 цього розділу, *вважається не поданою*». А п. 10.1 ст. 10 так і містить норму, що «форми обов'язкової звітності (податкові декларації чи податкові розрахунки), повинні відповідати нормам та змісту відповідного податку та збору, ***а також*** затвердженому центральним контролюючим органом порядку їх складання та подання».	Clause 11.6[1] of the draft Tax Code provides that "tax return ***filled-in*** by the taxpayer not in line with the requirements of Article 10 of this Section shall be deemed non-filed". At the same time the wording of clause 10.1 of Article 10 remained the same: "the form of obligatory tax reports (tax returns or tax calculations) shall be in compliance with the requirements and substance of respective tax and duty ***as well as*** the procedure of their filling-in and filing as approved by the central office of respective inspecting authorities".
Тобто за проектом, якщо податкову декларацію складено (заповнено) не в порядку, затвердженому центральним контролюючим органом, то декларація заповнена із порушенням статті 10 і вважається неподаною. Іншими словами, Ви щось відобразили не по тому рядку або поставили до декларації те, на що, вважаєте, маєте право за законом, однак податкова в своєму порядку прописала інакше, тож Ваша декларація вважається неподаною.	Thus, according to the draft Tax Code in case a tax return is filled-in not in line with the procedure as approved by the central office of inspecting authorities, it shall be deemed to be filled-in contrary to the requirements of Article 10 and, therefore, the taxpayer shall be deemed to fail to file tax return. In other words in case you have put some figures in other line or declared something that you believe you are entitled to under the law, while the central office has otherwise stipulated in its procedure, your tax return shall be deemed non-filed.
А звідси право контролюючих органів по «неподанню» на самостійне нарахування податкових зобов'язань, перевірки і застосування штрафів.	The mentioned "non-filing" gives the tax authorities the right to assess tax liabilities, carry out tax audit and apply fines.
[1] Поки не зазначено інше, тут і далі щодо проекту ПК посилання зроблено на пункти Розділу II ПК «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів».	[1] Unless stated otherwise here and further the references to the draft Tax Code relate to paragraphs of Section II of the draft Tax Code "Administration of taxes, duties (mandatory payments)".

Для порівняння, що зараз в Законі 2181-III (абзац другий підпункту «з» підпункту 4.4.2 пункту 4.4 статті 4): «Форми обов'язкової податкової звітності (податкові декларації чи податкові розрахунки), визначені центральним (керівним) органом контролюючого органу, повинні відповідати нормам та змісту відповідного податку, збору (обов'язкового платежу). Платник податків має право подати податковий звіт за іншою формою, ***якщо*** він вважає, що ***форма податкової звітності, визначена центральним (керівним) органом контролюючого органу, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам закону*** з такого податку, збору (обов'язкового платежу). Такий звіт за іншою формою подається разом із поясненням мотивів його складення».	At the same time if we refer to the Law No. 2181-III as currently effective (second paragraph of clause 4.4.2 (b) of Article 4), we may found the following wording: "the forms of mandatory tax reports (tax returns or tax calculations) drafted by the central office of inspecting authorities shall be in line with the requirements and substance of respective tax or duty (mandatory payment). The taxpayer shall be entitled to file a tax report in another form ***if*** the taxpayer believes that ***the form of tax report drafted by the central office of inspecting authorities increases or reduces the taxpayer's tax liabilities contrary to the requirements of the law*** on respective tax or duty (mandatory payment). Such report in another form shall be filed along with the explanation of the reasons why it is filed".
В Законі 2181-III встановлено вимогу що форма податкової звітності має визначатися контролюючим органом відповідно до норм та змісту відповідного податку. Тобто це вимога *для контролюючих органів*. А в проекті ПК передбачається нова вимога, за якою порядок складання і подання декларації, що її визначає контролюючий орган, прирівнюється за значимістю до норм та змісту закону з відповідного податку. І це додаткова самостійна («а також») вимога - *для платників податків*.	The Law No. 2181-III requires that the form of tax returns shall be drafted by inspecting authorities according to the requirements and substance of particular tax. That is the requirement *for inspecting authorities*. At the same time the draft Tax Code establishes new requirement under which the procedure of filling-in and filing tax return, as established by the central office of inspecting authorities, shall be as significant as the law on respective tax or duty. And this requirement shall be treated as additional self-sufficient ("as well as") requirement – *for the taxpayers*.
В Законі 2181-III законодавець цілком слушно передбачає, що *форма податкової звітності визначена контролюючим органом може збільшувати чи зменшувати податкові зобов'язання всупереч нормам закону*, і надає в такому випадку платнику податків виправити це шляхом подання декларації за іншою формою. А в проекті ПК цю можливість забрали: якщо платник податку відхилиться від порядку складання встановленого контролюючим органом (навіть якщо цей порядок суперечить закону), то декларація вважається неподаною.	In the Law No. 2181-III the legislator fairly mentions, that *the form of tax return as drafted by the inspecting authorities may increase or reduce tax liabilities contrary to the law*. For such cases the legislator envisages the right of the taxpayer to remedy the situation by means of filing tax return in another form. The draft Tax Code deprives the taxpayers of such right: if the taxpayer deviates from the established by the tax authorities procedure (even if such procedure is contrary to the law), the tax return shall be deemed non-filed.
Як ми знов-таки писали, при такому підході не треба міняти і податкових законів, контролюючому органу досить поміняти	As we mentioned in previous issues of Legal Alert, under such approach there is no need in amending tax laws, the inspecting authorities

лише порядок складання декларації!	may just amend the procedure of filling-in tax returns!
Таким чином, пропонована редакція законодавчо закріплює можливість фактичної модифікації податкових норм на підзаконному рівні через встановлення контролюючими органами порядку складання (заповнення) податкової декларації і позбавляє платників податків засобам протидії цьому, які зараз надані Законом 2181-III.	Thus, the suggested version legislatively approves the procedure of amending and modification of the rules of taxation at the level of bylaws and subordinate legislative acts based on the authority of the central office of inspecting authorities to establish the procedure of filling-in tax returns. It deprives taxpayers of the means to oppose this as provided by the Law No. 2181-III as currently effective.
Представимо, наприклад, що при такій редакції як в ПК податкова визначила б в порядку заповнення декларації з ПДВ, що до складу податкового кредиту включаються суми ПДВ, підтверджені податковими накладними, виписаними датою, яка відстоїть не більше ніж на 3 місяця від дати складання податкової декларації (це те, що було проблемою минулого року). І не треба вносити зміни до закону!	Let us imagine, for example, that under the suggested version of the draft Tax Code the tax authorities would stipulate in the procedure of filling-in VAT returns that only VAT supported by VAT vouchers issued not earlier than 3 months prior to the date of VAT return may be accounted as VAT credit (that was the problem of the last year). And there is no need in respective amending the law!
Тож що це, як не закріплення свавілля контролюючих органів!	How else it should be treated if not a validation of self-will of the inspecting authorities!
Цікаво, а якщо декларація має бути заповнена і подана в електронній формі, що обов'язково за ПК (п.п. 11.5.4) для великих та середніх підприємств, то якщо податкова просто заблокує портал для приймання (а таке вже траплялося), а підприємство подасть на папері, декларація вважатиметься неподаною? Може тлумачитися і так, адже така декларація буде заповнена не в електронному вигляді, як вимагається за порядком складання та подання для таких підприємств.	An interesting situation may also occur when a tax return shall be filed in electronic form, which under clause 11.5.4 of the draft Tax Code shall be mandatory for the large and medium businesses. For example, the tax authorities just block the portal for receiving tax returns (such a situation has already occurred) and a taxpayer files tax return in paper form. Shall the tax return be deemed non-filed in this case? There are grounds for such understanding, since such tax return is filled-in not in electronic but in paper form, which is contrary to the procedure of filling-in and filing established for such businesses.
В попередньому огляді з цієї ситуації ми писали, що в цьому відношенні краще було б зберегти чинну модель за Законом 2181-III. Нагадаємо, що за п.п. 4.1.2. Закону 2181-III: «Податкова звітність, отримана контролюючим органом від платника податків як податкова декларація … **може** бути не визнана таким контролюючим органом як податкова декларація, ***якщо в ній не зазначено***	In our previous review of this situation we mentioned that it would be better to implement the current model used in the Law No. 2181-III. To remind, clause 4.1.2 of the Law No. 2181-III stipulates that "tax report received by the inspecting authorities from the taxpayer **might** be viewed by the inspecting authorities as having no status of tax report ***in case such tax report does not contain the***

обов'язкових реквізитів, її не підписано відповідними посадовими особами, не скріплено печаткою платника податків». Тобто зараз Законом встановлено вичерпний перелік обставин, за яких податкова декларація може бути не визнана такою контролюючим органом: (1) коли в ній не зазначено обов'язкових реквізитів, або (2) її не підписано відповідними посадовими особами, або (3) не скріплено печаткою. І це все за Законом. На практиці податкові органи намагаються виходити за коло передбачених законом підстав для «відсіву» незручних декларацій шляхом довільного тлумачення що таке «обов'язкові реквізити» (прямо в законі це не визначено), однак формула закону все ж стримує, і дає можливість захищатися від свавілля.	***mandatory requisites, which are required to be indicated therein, it is not signed by the respective officers, it is not sealed***". That means that currently the Law provides for the exhaustive list of circumstances in which a tax report might be viewed as having no status of tax report: (1) when it does not contain the mandatory requisites, which are required to be indicated therein; (2) it is not signed by respective officers; (3) it is not sealed. That is all under the Law. In practice the tax authorities try to extend the list of grounds to "eliminate" inappropriate tax returns by means of free interpretation of what is meant under "the mandatory requisites" (the law does not list such mandatory requisites). But still the formula of the law restrains and gives the chance to oppose to self-will.
Проект же, як бачимо, цей порядок розмиває, і робить застосування податкового законодавства більш невизначеним, адже тепер фактично порядку складання (заповнення) декларації встановленому контролюючим органом надається теж саме значення, що нормі та змісту відповідного податкового закону.	The draft of the Tax Code, as we may see, blurs this procedure and makes the application of the tax rules more non-defined, since now the procedure of filling-in tax returns as established by the inspecting authorities has the same legal effect as the rules set by respective tax law.
Цікаво зазначити, що проект ПК чи то не «вичищений» в цьому відношенні від слідів 2181-III, чи то податківці передбачили можливість подальшої еволюції проекту – повернення до 2181-III, і тому зарезервували собі додаткове право-можливість «покерувати» – «Перелік обов'язкових реквізитів декларації встановлюється центральним органом державної ***податкової*** служби» (останнє речення п. 11.6). Зрозуміло звідки «вуха стирчать» у цього положення, адже прямо вказано на центральний орган державної *податкової* служби на відміну, наприклад, від загального центрального контролюючого органу в п. 10.1.	It is interesting to note that the draft Tax Code is either not "cleaned up" of the traces of the Law No. 2181-III, or the tax authorities envisaged the opportunity for further evolution of the draft – return to 2181-III, and that is why they reserved for themselves additional right-chance "to rule" – "The list of the mandatory requisites, which shall be indicated in the tax return, shall be established by the central ***tax*** office" (the last sentence of clause 11.6). It is clear where this provision comes from: it directly mentions the central *tax* office as opposed to the central office of inspecting authorities, as mentioned in clause 10.1.
Нагадаємо також, що за чинною редакцією Закону 2181-III саме не зазначення «обов'язкових реквізитів» є найбільш часто застосованою підставою для невизнання декларації податковою декларацією, і що законодавчо «обов'язкові реквізити» наразі не визначено. На «сліди» звідки бере походження норма п. 11.6 ПК вказує і	We would like to remind also that under the current version of the Law No. 2181-III failure to indicate in the tax return "the mandatory requisites" is the mostly often used ground to consider the tax return as having no status of tax return. At the same time the law currently does not list such "mandatory requisites". The traces of where clause 11.6 of the draft Tax

останнє речення першого абзацу п. 11.6 - «… орган державної податкової служби … звертається до платника податків з письмовою пропозицією подати податкову декларацію *із зазначенням обов'язкових реквізитів* …». Тобто коли початково писався проект, то очікувалося що підставою неприйняття є саме не зазначення обов'язкових реквізитів. А потім змінилося на широке посилання не невідповідність вимогам ст. 10, де йде мова в т.ч. й про дотримання порядку складання визначеного центральним контролюючим органом, однак «хвости» «джерел» залишилися.	Code comes from can be found also in the last sentence of the first paragraph of clause 11.6 – " the tax authorities shall address to the taxpayer a written proposal to file tax return *with the mandatory requisites* …". That means that when the draft was initially prepared, failure to indicate all the mandatory requisites was expected to be the ground for refusal to accept tax return. Afterwards it was replaced by general reference to the incompliance with Article 10, where it is said, inter alia, about compliance with the procedure of filling-in as established by the central inspecting authorities, but the 'traces' of the 'sources' remained.
Вирішенням питання було б повернення до моделі Закону 2181-III, коли б п. 11.6 ПК говорив не про декларацію заповнену з порушенням норм ст. 10 ПК, а про конкретні підстави невизнання як вони встановлені Законом 2181-III, і при цьому визначав прямо законом що таке обов'язкові реквізити.	**This issue could be solved by return to the model used in the Law No. 2181-III: namely, if clause 11.6 would not mention the tax return filled-in not in line with Article 10 of the draft Tax Code, but rather would mention the definite list of grounds to view the tax return as having no such status, as it is done in the Law No. 2181-III, and at the same time would list the mandatory requisites.**
Цікаво зауважити, що сама податкова обов'язкові реквізити визначила, наприклад, в п. 4.4. «Методичних рекомендацій щодо централізованого приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в ОДПС України» затверджених Наказом ДПА України № 827 від 31.12.2008р. таким чином:	It should be noted that the tax authorities set the list of the mandatory requisites in clause 4.4 of "Methodical Recommendations in respect of Centralized Receipt and Computer Processing of Tax Reports of Taxpayers in Tax Offices of Ukraine" as approved by the Resolution of the State Tax Administration of Ukraine No. 827 as of December 31, 2008. This list is as follows:
«У цьому контексті під обов'язковими реквізитами розуміються: • тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий); • звітний (податковий) період; • назва платника податків; • код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року N 118 "Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України" або реєстраційний (обліковий) номер з ТРДПАУ;	"In this context the mandatory requisites shall be as follows: • type of the document (tax report for respective reporting period, tax reports adjusting tax liabilities, new tax report); • reporting (tax) period; • code of the taxpayer according to the Uniform State Register of Enterprises and Organizations of Ukraine according to the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated January 22, 1996 No. 118 "On Establishing the Uniform State Register of Enterprises and Organizations of Ukraine" or

• ідентифікаційний номер згідно з ДРФО або, у разі відмови від нього - серія та номер паспорта для фізичної особи; • місцезнаходження платника податків; • назва ОДПС, до якого подається звітність; • дата подання звіту (або дата заповнення - залежно від форми); • підписи посадових осіб, засвідчені печаткою.	registration number from temporary register of the State Tax Administration of Ukraine; • identification number according to the State Register of Physical Persons or, in case of refusal from it, - serial number of passport of physical person; • location of the taxpayer; • tax office where the tax report is filed; • date of filing tax report (or date of filling-in depending on the form); • signatures of officers verified by the seal.
Для звітів, у яких це передбачено формою: • звітний (податковий) період, що уточнюється, у разі надання платником податків уточнюючого розрахунку; • ініціали, прізвища та ідентифікаційні номери посадових осіб; • код виду економічної діяльності (КВЕД); • код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ; • індивідуальний податковий номер та номер Свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість згідно з даними Реєстру платників податку на додану вартість за звітний (податковий) період».	For the reports, where their form requires the following mandatory requisites: • reporting (tax) period which is adjusted, in case the taxpayer files tax report adjusting tax liabilities; • initials, surnames and identification numbers of the officers; • code of the type of economic activity (KVED); • code of the local authorities according to the Classifier of the Objects of the Administrative and Territorial Organization of Ukraine; • individual tax number and number of the Certificate on the registration as VAT-payer according to the Register of VAT-payers for reporting (tax) period”.
Чому б це не закріпити на законодавчому рівні, і все? А то на практиці податкова на місцях намагалася відносити до обов’язкових реквізитів − приклад з практики − в тому числі й Інтернет-адресу підприємства чи номери телефонів. І нема гарантії, що при сутужній ситуації з бюджетом до такої практики не можуть вдатися і центральні органи.	Why not set the mentioned list by the law? In practice without having such list set by the law the local tax authorities tried to include to the list of the mandatory requisites – example from our practical experience – web address of the enterprise or phone numbers. And no one may guarantee that in hard time for the state budget the central tax authorities will not follow the same approach.
Говорять, «диявол у деталях». Проект, пропонований зараз, саме містить багато таких нібито «дрібниць», які на ділі вилазять проблемами.	One say “the devil is in the detail”. The draft Tax Code as currently suggested contains a lot of so-called “details” that in practice may turn out to be problems.
Наприклад, п. 10.3.1. ПК вимагає щоб податкова звітність підписувалася «керівником платника податку». Наразі податкова декларація за Законом 2181-III за	For example, clause 10.3.1 of the draft Tax Code requires that tax reports shall be signed by “the chief executive officer of the taxpayer”. Currently the tax report might be

вказаною вище нормою п.п. 4.1.2. може бути невизнана в якості декларації, якщо «її не підписано відповідними посадовими особами». Бачите різницю? Якщо ні, то її відчує *керівник платника податку*, коли не зможе йти у відпустку чи, боронь Боже, хворіти під час підписання будь-яких декларацій, або буде вимушений підписувати наперед чисті бланки декларацій. А що робити підприємству, коли керівник звільниться, а замінити його потрібен час для виконання відповідних процедур, передбачених законом для проведення зборів учасників для призначення керівника?	viewed as having no status of tax report under the mentioned above clause 4.1.2 of the Law No. 2181-III in case "it is not signed by the respective officers". Can you see the deference? If no, then the chief executive officer of the taxpayer will see the difference, when she or he are not be able to take a leave of absence for vacation or, God forbid, is ill during that period of time when tax returns should be signed, or when she or he has to sign blanks of tax returns. And what should a taxpayer do in case the chief executive officer resigns and certain period of time is required in order to hold the shareholder's meeting to appoint new chief executive officer?
Вважаємо, що документ такого рівня просто фізично не міг бути підготований належним чином в ті строки, які зараз йому відпускаються. При цьому, якщо говорять, що залишилися тільки «дрібниці», то насправді це не так, як доводить і викладене вище, або це може бути дрібниця на кшталт коми у реченні: «Казнить нельзя, помиловать[2]», чи то «Казнить, нельзя помиловать!»	Considering the timeframe, within which the document of such level has been prepared, we believe that there was mere lack of time in order to elaborate due draft. If one says that only 'minor details' have left, it is not true, as is illustrated above. Or it may be such minor details as the place of a coma in a well-known history joke about ruthless Czar Alexander III of Russia and his wife, Maria Fedorovna. She once saved a condemned man from exile in Siberia by changing a single comma in the warrant signed by her husband. Instead of reading: "Pardon impossible, to be sent to Siberia," she changed the document to read: "Pardon, impossible to be sent to Siberia." The man was thus saved and released.
Тож для спільноти єдиною надією на отримання принаймні не такого поганого кодексу (як проект зараз) є суттєве продовження строків роботи над ним, докладне опрацювання по розділах і прийняття по розділах, із початком застосування через більший час від прийняття, ніж передбачено зараз.	Thus, for the community there is no hope to have at least not so bad draft (as currently suggested) save one - that the terms for elaboration of the draft Tax Code will be considerably prolonged, that it will be elaborated and adopted chapter by chapter and become effective upon expiry of longer period of time after its adoption, than is currently expected.
З повагою, *КМ Партнери*	Sincerely yours, *KM Partners*

[2] Мовою оригіналу із казки «12 Місяців».