

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 III

11 серпня 2010 року

August 11, 2010

Ще ризики, пов'язані з прийняттям Податкового кодексу

More risks related to adoption of the new Tax Code

(продовження Legal Alert від 17.06.2010, Legal Alert II від 29.06.2010 та оновленого Legal Alert II-I від 9.08.2010 з огляду на пропонувану редакцію, оприлюднену Кабінетом міністрів України 03.08.2010 р.)

(continuation of Legal Alert dated June 17, 2010, Legal Alert II dated June 29, 2010 and renewed Legal Alert II-I dated August 9, 2010 based on the version as suggested and published by the Cabinet of Ministers of Ukraine on August 3, 2010)

Цим представляємо подальший аналіз проекту ПК з питання ризиків: збільшення простору для свавілля контролюючих органів, позбавлення платників податків можливостей захисту від незаконних дій.

Herebelow we would like to present further analysis of the draft Tax Code in respect of the following risks: more space for self-will of the inspecting authorities, deprivation the taxpayers of chance to oppose illegal acts.

В цьому випуску розглядаються питання неможливості відмови в допуску податківців для проведення документальної перевірки, навіть коли за законом підстави для такої перевірки відсутні. Також – ризики суттєвого розширення можливості адміністративного арешту, надання можливості податківцям робити це без рішення суду фактично на майже не обмежений час.

In this issue we review the aspects related to impossibility to refuse from admitting tax inspectors to tax audit, even if under the law there are no grounds for such an audit. In addition - the risks that the draft Tax Code essentially broadens grounds for administrative arrest, provides the tax authorities with the right to arrest assets without court decision practically for unlimited period of time.

1.1.

Наразі умови допуску податківців до проведення перевірок встановлені ст. 11² Закону «Про державну податкову службу в Україні»:

«Стаття 11². **Умови допуску** посадових осіб органів державної податкової

1.1.

Currently the conditions under which the tax inspectors may be admitted to tax audit are set in Article 11² of the Law «On State Tax Service in Ukraine»:

" Article 11². **Conditions for admission** of the officers of the state

служби до проведення планових та позапланових виїзних перевірок

Посадові особи органу державної податкової служби **вправі** приступити до проведення планової або позапланової виїзної перевірки **за наявності підстав для їх проведення, визначених цим та іншими законами України, та** за умови надання платнику податків під розписку:

- 1) направлення на перевірку ...
- 2) копії наказу керівника податкового органу про проведення ... перевірки ...»

Тобто за чинним Законом податківці отримують право на допуск до перевірки за дотримання двох основних вимог: (1) наявність підстав для проведення перевірки за законом, ТА (2) за умови надання під розписку платнику податків вищевказаних документів. У разі недотримання *будь-якої* із вказаних вимог права на допуск до перевірки у податківців немає, і, відповідно, платник може не допускати їх до перевірки. Такий підхід підтверджується і судовою практикою. Іншими словами, платники податків зараз мають можливість не допустити податківців до проведення перевірки навіть за пред'явлення направлення на перевірку у разі коли за законом підстави для такої перевірки відсутні.

Що пропонується в ПК:

Стаття 11² Закону «Про державну податкову службу в Україні» із вказаного Закону вилучається і відходить у небуття (див. п.п. 23 п. 21 Розділу XIX «Прикінцеві та перехідні положення»).

Замість цього ст. 46 «Умови та порядок допуску посадових осіб органів державної податкової служби до проведення виїзних перевірок» розділу II ПК встановлює:

«46.1. Посадові особи ... вправі приступити до проведення ... перевірки за умови пред'явлення направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначається ... Направлення ... є дійсним за умови наявності підпису ..., що скріплений печаткою органу державної податкової служби.

tax service to scheduled and unscheduled tax audits

Officers of the state tax service ***shall have the right*** to start scheduled and unscheduled tax audits ***provided that there are due grounds for tax audit, as established herein and other laws of Ukraine, and*** on condition that the following documents are provided to the taxpayer against receipt:

- 1) referral to tax audit...
- 2) a copy of the order of the chief officer of respective tax inspection on assigning tax inspectors to conduct ... tax audit ..."

Thus, according to the current Law tax inspectors acquire the right to be admitted for tax audit provided that two main requirements are met: (1) there exist due grounds for tax audit as provided by the law, AND (2) the above mentioned documents are provided to the taxpayer against taxpayer's receipt. In case *at least one* of the requirements is not adhered to, the tax inspectors have no right to be admitted to the tax audit. Such approach may be also confirmed by court practice. In other words, currently the taxpayers have the opportunity to refuse from admitting tax inspectors to tax audit, regardless the fact that the tax inspectors have produced the referral to tax audit, if there lack due legal grounds for conducting tax audit.

What is suggested in the Tax Code:

Article 11² of the Law «On State Tax Service in Ukraine» is deleted from the mentioned Law and lapses into obscurity (see sub-para. 23 of para. 21 of Section XIX «Final and Transitional Provisions»).

In its place Article 46 “Conditions and Procedure of Admission of the Officers of State Tax Service to Tax Audit” of Section II of the Tax Code provides:

“46.1. Officers ... shall have the right to start ... tax audit in case the referral to conducting tax audit, where it is mentioned ..., is produced to the taxpayer. The referral ... shall be valid provided that it is signed ..., verified by the seal of respective state tax inspection.

Непред'явлення ... направлення на проведення перевірки або пред'явлення направлення, оформленого з порушенням вимог, установлених цим пунктом, є підставою для недопущення ... до проведення ... перевірки.

Відмова платника податків ... від допуску до перевірки на інших підставах, ніж визначені в абзаці другому цього пункту, не дозволяється. ...»

Із передбачених законом зараз двох умов – (1) наявність підстав для перевірки, передбачених законом, ТА (2) надання направлення на перевірку та наказу – ПК залишає лише одну – наявність направлення на перевірку. Чи існують за законом підстави для такої перевірки стає вже не важливим. Абзац другий передбачає єдину підставу для недопущення до проведення перевірки – **непред'явлення направлення (чи пред'явлення направлення, оформленого з порушенням вимог, вказаних в абзаці першому).** І щоб не було сумнівів, абзац третій закріплює – **відмова від допуску до перевірки з причин інших ніж непред'явлення направлення на перевірку не дозволяється.**

Тобто за ПК вже не важливо, є за законом у податківців право на перевірку чи ні, головне, щоб було виписане направлення на перевірку і на ньому – підпис і печатка. За наявності такого мандату можна не зважати, чи є право на перевірку за законом, – все одно платник податку не має права відмовитися від допуску до перевірки, хоча б вона і незаконна.

1.2.

ПК досить послідовний з цього питання, що можна відслідкувати далі на прикладі адміністративного арешту майна.

За чинним законодавством (ст. 9 Закону 2181-III) адміністративний арешт майна визначений таким чином: «9.1.1. Адміністративний арешт активів платника податків (далі - арешт активів) є виключним способом забезпечення можливості погашення його

Failure to produce ... the referral or producing the referral which is not in compliance with the requirements set herein, shall be the ground for non-admission ... to tax audit.

Refusal of the taxpayer ... from admitting tax inspectors to tax audit on grounds other than mentioned in the second paragraph hereof shall not be allowed. ...”

Out of two conditions, currently required by the law – (1) existence of due legal grounds for tax audit as provided by the law, AND (2) producing to the taxpayer the referral to tax audit and the order – the Tax Code keeps only one – availability of referral to tax audit. It is of no importance anymore whether there exist due legal grounds for such tax audit. The second paragraph provides for the only ground for non-admission to the tax audit – failure to produce the referral (or if the produced referral is not in compliance with the requirements set in paragraph one). In order to avoid any doubts, the third paragraph emphasizes – **refusal to admit to tax audit by reason other than failure to produce the referral to tax audit shall not be allowed.**

Therefore, according to the Tax Code, it is not important whether tax inspectors have the right to conduct audit or not, the only thing which matters is existence of the referral to audit and signature and seal thereon. Such a mandate being at hand, it does not matter if there are any legal grounds for tax audit, - anyway the taxpayer does not have the right to refuse from admitting tax inspectors to tax audit, even if it is illegal.

1.2.

The Tax Code is quite consistent in this respect, which might be further illustrated by the example related to administrative arrest of assets.

According to the effective law (Article 9 of the Law No.2181-III) administrative arrest of assets shall be understood as follows: “9.1.1. Administrative arrest of assets of taxpayer (hereinafter – “arrest of assets”) is an exceptional means to provide possibility to settle

податкового боргу».

А за проектом ПК (ст. 60) «60.1. Адміністративний арешт майна платника податків (далі – арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом».

Змінено частину у загальному визначенні підкреслено. Видно, що за новим визначенням передбачається розширене застосування цього способу, тобто ця «дубинка» стає більш багатоцільовою.

Як це буде по відношенню до розглядуваного вище питання – підстав допуску до перевірки, порівняємо із чинним станом:

Закон 2181-III:

«9.1.2. Арешт активів може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин:

...
г) платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб податкового органу до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з отриманням інших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку або з використанням карток платіжних систем, вагокасових комплексів, систем та засобів штрихового кодування;
...».

І додаткове обмеження:

«9.3.8. Адміністративний арешт не може бути накладено, якщо платник податків відмовляється допустити працівника контролюючого органу до документальної або матеріальної перевірки у зв'язку з відсутністю у такого працівника контролюючого органу підстав для її проведення, визначених законодавством, а також до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів, або пов'язаних з отриманням інших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за

taxpayer's tax debt».

While according to the draft Tax Code (Article 60) “60.1. Administrative arrest of assets of taxpayer (hereinafter – “arrest of assets”) is an exceptional means to secure that the taxpayer should fulfill taxpayer's duties, stated in the law”.

The wording, which has been changed in the general definition, is underlined. We can see that expanded applicability of arrest of assets is allowed, in other words this “baton” becomes more multipurpose.

Let us compare with the current status, how new rules will deal with the discussed above issue – grounds for admitting to tax audit:

Law No. 2181-III

“9.1.2. Arrest of assets can be resorted to, if one of the following circumstances appears:

...
d) taxpayer refuses from tax audit, provided that there are due legal grounds for such tax audit, or from admitting the officers of the tax inspection to examination of premises, used for receiving income or related to receiving other objects of taxation, electronic cash registers, computer systems, used for settlements in cash or via card payment systems, cash registers with electronic weight scales, systems and means of bar-coding;
...”

And additional limitation:

“9.3.8. Administrative arrest may not be resorted to in case a taxpayer refuses to admit the officer of inspecting authorities to documentary or material audit in case there lacks legal grounds for conducting audit by such officer, and also to examination of premises used for receiving income or related to receiving other objects of taxation, electronic cash registers, computer systems, used for settlements in cash or via card payment systems, cash registers with electronic weight scales, systems and means of bar-coding.”

готівку або з використанням карток платіжних систем, вагокасових комплексів, систем та засобів штрихового кодування.»

А за проектом ПК:

Що стосується аналога норми п.п. 9.3.8. Закону 2181-III щодо заборони на накладання арешту при відмові платника податку у допуску податківців для проведення перевірки за відсутності підстав для її проведення, у ст. 60 «Адміністративний арешт майна» проекту ПК ми її не знайшли. Мабуть, таке обмеження для податківців стали вважати зайвим.

Загальне положення:

«60.2. Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин:

...

60.2.3. платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби».

Ми бачимо, що порівняно з Законом 2181-III в ПК обрізали кінцівку норми, яка визначала за недопуск до чого податківців може бути накладено арешт майна. За новою нормою недопуск податківців з будь-яких причин може бути підставою для адміністративного арешту.

І годі тішити себе думкою, що ситуація підпадає під першу частину – «платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення». Нагадаємо, що за ПК можуть бути і невізні документарні перевірки (п.п. 40.1.2. ст. 40, ст. 42 ПК), для проведення яких допуску податківців на підприємство і не потрібно. Отже перша частина скоріше спрямована на випадки, які не передбачають допуск податківців власне на підприємство. А коли для проведення перевірки потрібний допуск на підприємство, то друга частина норми вбачається більш спеціальною, а отже має пріоритет. А за нею просто факт недопуску податківців є підставою для

While according to the draft Tax Code:

As to analogue to clause 9.3.8. of the Law No. 2181-III prohibiting tax authorities from arresting assets in case of refusal of taxpayer to admit tax authorities to tax audit without due legal grounds for its conducting, we did not find the one in Article 60 “Administrative Arrest of Assets” of the draft Tax Code. Such limitation is likely to be regarded as excessive for tax authorities.

General provision:

“60.2. Arrest of assets may be resorted to, if one of such circumstances appears:

...

60.2.3. taxpayer refuses from tax audit provided that there are due legal grounds for such tax audit or from admitting the officers of tax inspection.”

We can see, that in comparison with the Law No. 2181-III the draft Tax Code cuts the ending of the clause, which listed the objects refusal to admit tax inspectors to which was ground to arrest of property. According to the new rule failure to admit tax inspectors in any case may cause administrative arrest.

And one should not find comfort in the hope that the discussed situation falls within the first part – “taxpayer refuses from tax audit provided that there are due legal grounds for such tax audit”.

We would like to remind, that according to the Tax Code there can be in-house tax audits (sub-para. 40.1.2. para. 40 of Article 42 of the draft Tax Code), for conducting of which tax inspectors do not need to be admitted to the enterprise. That means that the first part is likely to cover the cases for which admission of the tax inspectors to the enterprise is not necessary. And in case when in order to conducts tax audit the tax inspectors have to be admitted to the enterprise, the second part of the clause appears to be more special and, thus,

адміністративного арешту майна.

has a priority. And consequently, the fact of non-admitting tax inspectors to an enterprise shall be the ground for administrative arrest of assets.

Цікаво зазначити, що за п. 42.2. ст. 42 «Документальна невиїзна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу **в и к л ю ч н о** на підставі рішення керівника такого органу або направлення на її проведення». Виглядає як аналогія п. 46.1., що його розглянуто вище, щодо умов допуску до перевірки.

It's quite interesting to mention, that according to para. 42.2. of Article 42 "Documentary in-house audit shall be conducted by the officers of the inspecting authorities **e x c e p t i o n a l l y** based on the decision of the chief officer of respective inspection or referral to such audit". As regards grounds for being admitted to audit, it looks like an analogue to para. 46.1., which was discussed above.,

І на цьому тлі якось вже зовсім не обіцяє захисту від свавілля п. 42.1., що «Документальна невиїзна перевірка проводиться за згодою платника податку, якщо інше не передбачено законом, в приміщенні контролюючого органу ...». Законом інше передбачено – читай п. 42.2 вище – така перевірка проводиться **ВИКЛЮЧНО** на підставі рішення або направлення. А щодо згоди платника податків: якщо він пропозицію провести таку перевірку відхилить, на те п.п 60.2.3. ст. 60 ПК і накладання адміністративного арешту за відмову (адже законні підстави – рішення або направлення – які є виключними за п. 42.2. – є).

Against the mentioned background the hope is fading, that para. 42.1. might help to protect oneself from self-will: "Documentary in-house audit shall be conducted upon consent of the taxpayer, unless otherwise provided by the law, in the premises of inspecting authorities...". The law provides for the otherwise – see para. 42.2 above – such audit shall be conducted **EXCEPTIONALLY** based on the decision or referral. As regards taxpayer's consent: if the taxpayer declines the offer to conduct tax audit, then one should refer to sub-para. 60.2.3. of Article 60 of the Tax Code and resort to administrative arrest of assets for such refusal (since there exist due legal grounds - decision or referral – which are exceptional according to para. 42.2.).

Так що пропозиція податкової про проведення документальної невиїзної перевірки виглядає такою, від якої неможливо відмовитися.

Thus, an offer of the tax inspection to conduct in-house tax audit seems to be an offer, which may not be rejected.

Наостанок, «контрольний постріл», щоб не тішили себе надією, що адміністративний арешт без рішення суду – це строком до 96 годин (як зараз, і, на перший погляд, в проекті ПК). Дивись передостанній абзац п. 60.10 ст. 60 ПК: «у разі звернення керівника відповідного органу державної податкової служби (його заступника) до суду із заявою про продовження строку арешту майна платника податків строк дії арешту продовжується до прийняття судом остаточного рішення, що набрало законної сили».

Finally, there is "check shot", so that the taxpayers would not cherish any hope that administrative arrest without court decision could last only up to 96 hours (as it is now, and at first glance in the draft Tax Code). See last paragraph but one of para. 60.10 of Article 60 of the Tax Code: "In case chief officer (or deputy chief officer) of respective tax inspection refers to the court claiming prolongation of the term of administrative arrest of assets, the term of administrative arrest shall be prolonged till the date when the final court decision, which became effective, is taken".

Виходячи із реалій судового процесу сьогоднішнього, можете самі оцінити, про який строк може реально йти мова.

З повагою,
КМ Партнери

Considering current realia of court proceedings, you may by yourself assess the actual period of time during which the assets may remain under arrest.

Sincerely yours,
KM Partners