

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 IV

4 жовтня 2010 року

October 4, 2010

оновлений варіант Legal Alert IV від 13 серпня 2010 р.

updated Legal Alert IV of August 13, 2010

Незважаючи на те, що аналітичний матеріал був написаний за редакцією Проекту Податкового кодексу від 2 серпня 2010 року, більша частина викладеного лишається актуальною і для поточної редакції документу – від 22 вересня 2010 р. Нами наведена нумерація статей у відповідності до актуальної.

Despite the fact that the analytical material was written by the version of the draft Tax Code dated 2 August 2010, the most part of it remains relevant for the current version of the document dated September 22, 2010. We have changed the numeration of the Articles in accordance with the current version of the document.

Ризики, пов'язані з прийняттям Податкового кодексу, – документальні виїзні позапланові перевірки:

Risks related to adoption of the Tax Code, - documentary field unscheduled tax audits:

- значне розширення підстав для проведення позапланових перевірок,
- зменшення строків на реагування платникам податків,
- усунення попереднього судового контролю за проведенням перевірок, підстави для яких прямо не зазначені в ПК

- considerable extension of list of grounds for conducting unscheduled tax audits;
- cutting the terms during which a taxpayer might provide a feedback;
- elimination of judicial supervision over conducting tax audits, grounds for which are not directly stated in the Tax Code

Цей випуск присвячений аналізу ст. 79 «Документальна виїзна позапланова перевірка» Розділу II проекту ПК у порівнянні його з чинним законодавством, яке регулює питання проведення позапланових перевірок.

This issue is dedicated to analysis of Article 79 “Documentary Field Unscheduled Tax Audit” of Section II of the draft Tax Code as compared with the effective laws governing the issues related to conducting unscheduled tax audits.

На сьогодні ці питання врегульовані ст. 11¹ Закону «Про державну податкову службу в

Currently these issues are governed by Article 11¹ of the Law “On the State Tax

Україні» і, по деяких перевірках, – Законами «Про оподаткування прибутку підприємств» (у разі декларування збитків протягом 4 податкових періодів поспіль) та «Про податок на додану вартість» (проведення перевірок щодо сум ПДВ, заявлених до відшкодування).

На перший погляд положення ст. 79 проекту ПК бачаться досить близькими до відповідних положень зазначених Законів. Але тільки на перший погляд. В дійсності в проекті закладено так багато «гачків», що просто диву даєшся. І вони роблять проведення позапланових перевірок можливим фактично на розсуд податкових органів, в т.ч. повторення таких перевірок по вже перевіреному періоду до безкінечності:

А.

За проектом ПК:

«79.2. Документальна виїзна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин:

79.2.1) за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про МОЖЛИВІ порушення платником податків податкового валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальне підтвердження на письмовий запит ...»

А за чинним законодавством (ч. 6 ст. 11¹ Закону «Про державну податкову службу в Україні»):

«Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1) за наслідками перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про **порушення** платником податків законів України про оподаткування, валютного

Service in Ukraine” and, in respect of some audits, - by the Law “On Corporate Profit Tax” (in case of declaring losses within 4 consequent reporting periods) and the Law «On Value Added Tax» (auditing VAT amounts claimed for refund).

At first glance provisions of Article 79 of the draft Tax Code seem to be quite similar to the respective provisions of the mentioned Laws. But that is only at first glance. In fact, there is a shocking number of implicit “hooks” planted in the draft. And they make it possible to conduct unscheduled tax audits at the discretion of the tax authorities, including recurrent re-audits of the tax periods which have been audited already.

А.

According to the draft Tax Code:

“ 79.2. Documentary field unscheduled tax audit shall be conducted provided that at least one of the following circumstances appears:

79.2.1) as a result of tax audits of other taxpayers *or receipt of tax information* the facts are revealed, that evidence **POSSIBLE** violation by the taxpayer of tax, currency control or other legislation, adherence to which shall be subject to control by the tax authorities, unless the taxpayer provides explanations supported by respective documents upon written request... ”.

While according to laws as effective (part 6 of Article 11¹ of the Law “On the State Tax Service in Ukraine»):

«Unscheduled field tax audit shall be the audit which is not included into the work schedule of respective tax inspection and which is conducted in case one of the following circumstances appears:

1) as a result of tax audits of other taxpayers the facts are revealed, that evidence that the taxpayer **violated the laws of Ukraine on taxation**, currency control regulations, unless

законодавства, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит ... »

the taxpayer provides explanations supported by respective documents upon **mandatory** written request... "

Різниця:

1.

Якщо зараз підстава – виявлення фактів порушення за наслідками перевірок інших платників податків, і все, то за ПК додано нову самостійну обставину – «або отримання податкової інформації». Що це таке, визначено ст. 38 «Отримання податкової інформації органами державної податкової служби», яка відносить до цього майже все, що надходить до податкової служби. Наприклад, якщо виходити із пунктів 38.2 і 37.1.1.1. відповідно, то отриманням податкової інформації буде і просте отримання декларації, розрахунку чи іншого звіту від платника податку. Виходить, якщо податкова щось вбачає просто у поданій платником податкової декларації, це вже формує відповідні підстави. Однак така підстава майже немає меж!

2.

За чинною редакцією право виникає, якщо «виявлено факти, які свідчать про порушення», а за проектом ПК – «виявлено факти, що свідчать про **можливі** порушення». Тобто за чинною редакцією треба мати факти порушення, а за ПК достатньо припущення про можливі порушення.

3.

За чинною редакцією перевірки можливі у разі виявлення фактів порушення (1) законів України про оподаткування або

Differences:

1.

While currently the ground appears in case of revealing facts of violation as a result of tax audits of other taxpayers, and that is all, according to the Tax Code new self-sufficient circumstance is added – “ or receipt of tax information”. The meaning of it could be found in Article 38 “Receipt of Tax Information by the Tax Authorities”, which lists almost everything that is filed to tax inspection. For example, based on clauses 38.2 and 37.1.1.1, mere receipt of tax return, calculation or other report from the taxpayer shall be treated as receipt of tax information. Thereby respective grounds appear even in case when a tax inspector assumes anything just out of tax return filed by a taxpayer. However such ground might know no bounds!

2.

According to effective law the right for unscheduled tax audit, if “the facts are revealed that evidence that the taxpayer violated...”, while according to the draft Tax Code – “the facts are revealed, that evidence **possible** violation by the taxpayer ...”. That means that under the effective law it is necessary that the fact of violation should be ascertained, while under the draft Tax Code mere assumption that there might be violations is sufficient.

3.

According to the effective law the discussed audits are allowed in case the facts are revealed that evidence violation of (1) the laws of

(2) валютного законодавства.

Ukraine on taxation or (2) currency control regulations.

В проекті ПК додано «та іншого законодавства» і закони України про оподаткування замінено на «податкове законодавство». Останнє визначене п. 3.1. ст. 3 розділу I ПК, і включає в т.ч., наприклад, і нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, які, зрозуміло, не є «законами України про оподаткування».

In the draft Tax Code the wording “and other legislation” was added, while the wording “the laws of Ukraine on taxation” was replaced by “tax legislation”. The definition of the latter could be found in para. 3.1. of Article 3 of Section I of the Tax Code. It includes, inter alia, for example, regulatory and legal acts of the Cabinet of Ministers of Ukraine, which, without any doubt, do not have the status of the “the laws of Ukraine on taxation”.

Тобто і тут простір для дій податківців розширено.

Thus, even in this case the boundaries were moved so that to provide more space to the tax authorities.

4.

4.

І наостанок, у редакції Проекту Податкового кодексу України від 2.08.2010 із норми було виключено посилання на необхідність наявності письмового запиту як «обов’язкового». Тобто, може, він за ПК вже і не такий обов’язковий?

Finally, in the version of the draft of Tax Code dated 2.08.2010 the requirement that written request should be “mandatory” was deleted from the provision. Does that mean that under the draft Tax Code sending to a taxpayer such a request is not required anymore?

У порівнянні з редакцією Проекту Податкового кодексу України від 2 серпня 2010 року, у поточну редакцію документу – від 22 вересня 2010 р. – повернулась норма про обов’язковість письмового запиту ДПА для проведення позапланової виїзної перевірки.

In comparison with the version of the Tax Code of Ukraine dated August 2, 2010, in the current version of the document - dated September 22, 2010 – the rule about the mandatory written STA request for an unscheduled tax audit was returned.

Б.

Далі по ПК:

«79.2.2) Платником податків не подано в установленний строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом».

В.

Thereafter in the Tax Code:

“79.2.2) Taxpayer failed to file within the established term tax returns or calculations provided that the law requires that such tax returns or calculations should be filed.”

Нібито все так, як зараз у Законі «Про державну податкову службу в Україні».

It looks like the cited provision is similar to the one mentioned in the effective Law «On the State Tax Service in Ukraine».

Однак не будемо забувати, що за ПК вважатиметься неподанням декларації, як ми розглядали в Legal Alert II та II.I!

Крім того, саме визначення податкової декларації зазнало суттєвих змін, і за ПК ширше ніж за Законом 2181-III (див. ст. 1):

However we should keep in mind what is understood as failure to file tax return under the Tax Code as it was discussed in Legal Alert II and II.I!

Moreover, the definition of tax return has been changed considerably, and according to the Tax Code it is wider than the definition given

by the Law No. 2181-III (see Article 1):

«1.11) податкова декларація, розрахунок (далі - податкова декларація) - документ, що подається платником податків до контролюючого органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу)»

А за ПК (ст. 46 Розділу II):

«46.1. Податкова декларація, розрахунок (далі - податкова декларація) - документ, що подається платником податків **(у тому числі відокремленими підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом)** контролюючому органу у строки, встановлені законом на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, **чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.**

Митні декларації є податковими для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань.

Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною».

Нами виділено що додано: і видно – додано багато. Наприклад, так тепер і звіти про суми доходів нарахованих (виплачених) фіз. особам, а також про інші суми нарахованого або сплаченого податку (наприклад, з доходів нерезидентів) визнаються податковими деклараціями, хоча вони не є документами, на підставі яких здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання.

Отже, через розширення визначення «податкової декларації» і того, що може вважатися «неподанням» податкової декларації, сферу застосування розглядуваної норми і її реальний зміст значно розширено порівняно із Законом «Про державну податкову службу в Україні».

В.

За ПК:

«79.2.3) платником податків подано

“1.11) tax return, calculation (hereinafter - tax return) - is a document which is filed by the taxpayer to the inspecting authority within the terms established by the law and which is the basis for assessment of tax liabilities and/or payment of tax, duty (mandatory payment)”

According to the Tax Code (Article 46 of Section II):

«46.1. Tax return, calculation (hereinafter - tax return) - is a document, which is filed by the taxpayer **(including by branch establishments in cases, mentioned herein)** to inspecting authorities within the terms established by the law and which is the basis for assessment and/or payment of tax liabilities, **or a document, that verifies the amounts of income, accrued (paid) in favour of taxpayers - physical persons, amounts of withheld and/or paid tax.**

Custom declarations shall have the status of tax returns for the purposes of assessment and/or payment of tax liabilities.

Annexes to tax return shall be its inalienable part”.

We have marked what was added: and we can see that there are many additions. For example, under the Tax Code reports on amounts of income accrued (paid) in favour of physical persons, as well as on other amounts of assessed or paid tax (for example, in respect of income of non-residents) have the status of tax returns, though they may not be viewed as the documents, based on which tax liabilities are assessed and/or paid.

Thus, by extending the definition of “tax return” and providing for a wider understanding of what is meant under “failure to file” tax return, the scope of applicability of the discussed provision and its real meaning were considerably expanded in comparison with the Law «On State Tax Service in Ukraine».

С.

According to the Tax Code:

“79.2.3) taxpayer files to the tax

органу державної податкової служби уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом державної податкової служби»

Нова норма, в чинному законодавстві її немає.

Г.

За редакцією ПК від 2 серпня 2010 року було:

«79.2.4) виявлено **невідповідність** між даними, що містяться у податкових деклараціях (**розрахунках чи звітах**), поданих платником податків, подання яких передбачено законом, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом п'яти робочих днів з дня отримання запиту».

А в Законі «Про державну податкову службу в Україні» (ч. 6 ст. 11¹):

«3) виявлено **недостовірність** даних, що містяться у податковій декларації, поданій платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту»

У редакції ПК від 22 вересня 2010 року пункт 79.2.4 (порівняно з редакцією від 2 серпня) повернулися до норми, відповідної чинному законодавству.

Різниця:

1.

Ми вже звернули увагу в пункті Б на розширене визначення декларацій, і, таким чином, розширення сфери дії норми. Однак, цього авторам ПК виявилось не досить, і до декларацій додані розрахунки та звіти. Що ж виходить, що тепер, наприклад, і фінансовий звіт підприємства (який не є податковою декларацією), який подається до статистики, може дати підстави для перевірки?

inspection adjustment to tax report on respective tax for the reporting period which was audited by the tax inspection”.

It is a new rule, there is no such a rule in the effective law.

D.

According to the Tax Code dated August 2, 2010 there was:

“79.2.4) **inconsistency** is revealed between the data indicated in tax returns (**calculations or reports**), filed by the taxpayer, provided that such tax returns (calculations or reports) are required to be filed by the law, unless the taxpayer provides explanations supported by respective documents upon mandatory written request of the state inspection within **five** working days after receipt of the request”.

While in the Law «On the State Tax Service in Ukraine » (part 6 clause 11¹):

«3) **false** data indicated in the tax returns filed by the taxpayer are revealed, unless the taxpayer provides explanations supported by respective documents upon mandatory written request of the state inspection within ten working days after receipt of the request”

In the version of the Tax Code dated September 22, 2010 the para. 79.2.4 (in comparison with the version of the document dated August 2) the rule of the current legislation was returned.

Differences:

1.

We have already stressed in clause B that the definition of tax return was extended and, thereby, the scope of applicability of the rule expanded. However, that was too little for the authors of the Tax Code, and they added calculations and reports to tax returns. Will that mean that now, for example, even a financial report of an enterprise (which is not a tax return), filed to the statistics agency, may give grounds for tax audit?

2.

Мабуть, ключова різниця: за чинним законодавством мова йде про виявлену недостовірність даних декларації, а в ПК про невідповідність між даними, що містяться у поданих деклараціях, розрахунках чи звітах.

На практиці неодноразово зустрічалися із спробами податкових органів використовувати цей пункт в чинній редакції, наприклад, тому що валовий дохід по декларації з прибутку не відповідає по сумі обсягу оподаткованих операцій по декларації з ПДВ (що може бути, наприклад, у разі продажу основних фондів). Податківців в таких випадках зупиняли – це не за законом, недостовірності даних немає, а невідповідність виникає через різне визначення бази для різних законів.

А в проекті – намагання надати право на перевірку, якщо є будь-які розходження між даними різних декларацій, розрахунків чи звітів.

3.

За чинним законом платнику податків надається для відповіді 10 робочих днів для надання відповіді на запит, а за ПК вдвічі менше – 5.

Аналіз буде продовжено в наступних випусках.

А представлена вище частина чітко підтверджує, що наразі оприлюднена версія проекту ПК досить далека від чинних законів у бік фіскалізації, розширення прав податківців і обмеження сфери захисту для платників податків.

З повагою,
КМ Партнери

2.

Probably, the key difference: according to the effective law it is said about the revealed *false data* indicated in tax returns, while in the Tax Code – about *inconsistency between the data* indicated in filed tax returns, calculations or reports.

Our practical experience reveals that the tax authorities on many occasions tried to use the discussed provision in the current version, for example, in cases where gross income indicated in the corporate profit tax return was not equal to the amount of taxable transactions indicated in VAT return (which may be the case, for example, when capital assets are sold). In such cases the tax inspectors were held back – such approach is not in line with the law, there is no unreliability of data, while inconsistency appears due to differences in estimating tax base for the purposes of different laws.

While in the draft Tax Code we may see the effort to give the right to conduct audit, if there exist any discrepancies between the data of different tax returns, calculations or reports.

3.

According to the effective law taxpayer has ten working days to reply to the request, while according to the Tax Code half as long – 5.

We will continue our analysis in further issues.

And the above part of our analysis evidences that the version of the draft Tax Code, which has been published lately, is too far from the existing laws and has a direction towards fiscality, expands powers and authorities of tax inspectors and limits the range of legal tools for protection of taxpayers.

Sincerely yours,
КМ Partners