

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

29 червня 2010 року

Основні ризики, пов'язані з прийняттям нового податкового кодексу

(продовження Legal Alert від 17 червня 2010 року)

Аналізувати проект податкового кодексу (ПК) можна під різними кутами зору. Однак майже будь-який аналіз передбачає порівняння з тим, що платник податків має зараз. І якщо зміни є, то виникають питання: «Чому? Яку мету вони переслідують?»

Пояснень щодо цього від авторів проекту бракує. Тому спробуємо самі промодельювати деякі типові на сьогодні для бізнесу ситуації крізь призму нового ПК і зробимо висновки, як і навіщо міняються правила гри, і які були б сподівання з відповідного питання платників податків.

Ситуація 1. Податкова не визнає подану податкову декларацію як податкову декларацію.

Досить типова на сьогодні ситуація. Податкова таким чином намагається відсікти або, принаймні, відкласти визнання звітністю «незручних» декларацій, в яких заявлений до відшкодування ПДВ, або збитки, або вказане мале податкове навантаження, або щось відображено не так, як хотілося б податковій (згадаємо хоча б епопею із спробами неврахування «старих» податкових накладних тощо). Отож через такі заходи і наша податкова статистика може бути схожою на грецьку щодо достовірності накопичених збитків, чи ПДВ кредиту, чи ПДВ до відшкодування.

June 29, 2010

Principal risks related to imminent adoption of the tax code

(continuation of the Legal Alert dated June 17, 2010)

The draft Tax Code (TC) may be analyzed from different standpoints. However, almost any such analysis will present comparison with the rules under which taxpayers are working now. And if there are changes the questions arise: “why” and “what is the aim of such changes”?

There is evident lack of explanation from the authors of the draft in this respect. So let's try to model some typical situations, faced by the business now, in the light of new TC and draw a conclusion on how and why the rules of the game are changing and what would be the expectation of taxpayers in this respect.

Situation 1. Tax office does not accept submitted tax return as a tax return

Nowadays this situation is very typical. In this way tax authorities try to avoid or at least to respite recognition in reporting of data from "inconvenient" tax returns in which VAT refund, tax loss or insufficient tax burden is declared, or something is reported not as tax authority would like to see (e.g. let us recall at least the episode when tax authorities were trying not to accept VAT vouchers of past periods, etc.). Hence, as a result of such measures our tax statistics may be similar to the Greek one in respect of reliability of data on accumulated tax losses, credited input VAT or VAT refund.

Юридичною підставою для такого невизнання наразі є відповідне положення п.п. 4.1.2. Закону 2181-III, за яким «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 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», однак формула закону все ж стримує, і дає можливість захищатися від свавілля.

А за проектом ПК (п. 11.6)¹ «податкова декларація, заповнена платником податків з порушенням норм статті 10 цього розділу, вважається неподаною». Тобто якщо зараз «може бути не визнана», то за ПК вже «вважається неподаною» (прямо за законом). При цьому це може відбутися із будь-якої причини за ст. 10. Наприклад, за п. 10.1 податкові декларації чи податкові розрахунки повинні відповідати затвердженому центральним контролюючим органом порядку їх складання. Якщо ж буде складено інакше (наприклад, ДПА написала, що враховуватися для податкового кредиту мають податкові накладні тільки у межах 3 місяців, а ви заповнили із включенням «старіших» накладних), то це порушення порядку складання, а отже така декларація прямо за законом вважається неподаною (тобто податковій вам навіть писати з цього приводу не обов'язково).

¹ Поки не зазначено інше, тут і далі щодо проекту ПК посилання зроблено на пункти Розділу II ПК «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)»

As of today such non-acceptance of tax returns is based on the relevant provision of subparagraph 4.1.2. of the Law 2181-III, according to which "tax reporting received by the controlling body from the taxpayer as a tax return ... may not be recognized by this tax authority as a tax return if the mandatory requisites are not stated in this tax return, it is not signed by the relevant officials, it is not sealed by the stamp of taxpayer". Therefore, for the moment the Law provides for an exhaustive list of circumstances under which tax returns can not be recognized as such by the controlling authorities: (1) when tax return does not contain all the mandatory requisites, or (2) it is not signed by the relevant officials, or (3) it is not sealed. And this is all grounds provided by the Law. In practice tax authorities are trying to go beyond grounds for "screening out" inconvenient tax returns by way of discretionary interpretation of the term "mandatory requisites", but the wording of the Law still restrains abuse of power and provides for mechanisms of protection against arbitrary rule.

However according to the draft TC (para. 11.6)¹ "tax return, filled in by the tax payer with a violation of Article 10 of this section shall be deemed to be not submitted". So, now tax returns "may not be recognized", but according to the TC tax returns are "deemed to be not submitted" (directly under the law). Moreover, tax return may be deemed to be not submitted based on any reason, stipulated by art. 10 of the TC. For instance, pursuant to para. 10.1 tax returns or tax calculations should filled-in in accordance with the order of filling-in of such document as approved by the central controlling body. If such tax return or calculation is issued not in line with the order (e.g. State Tax Administration may indicate in the order that only VAT vouchers issued during last 3 months are allowed to be the ground for crediting respective input VAT, but taxpayers reports credited VAT based on "older" VAT vouchers), this will present step aside from the order of filling in of tax returns, as adopted by tax authorities. In this case respective tax return will be deemed to be not submitted directly under the Law (TC); i.e. it will not be necessary for the tax office even to inform the taxpayer in this respect.

¹ Unless stated otherwise here and further the references to the draft TC relate to paragraphs of Section II of the TC "Administration of taxes, duties (mandatory payments)"

При такому підході навіть міняти податкове законодавство буде не треба! Потрібний фіскальний підхід можна провести просто через форму з включенням до порядку складання податкової декларації!

До речі, зараз відповідно до п.п. "з" п.п. 4.4.2 статті 4 Закону 2181-III «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».

А за проектом ПК (п. 8.3): «Якщо платник податків вважає, що форма податкової декларації, визначена центральним контролюючим органом, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам Кодексу з такого податку чи збору, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації». Тобто – за ПК, – якщо через затверджену форму податкові зобов'язання завищено всупереч закону, платник податку може тільки уклінно звернути на це увагу податківців «у спеціально відведеному місці». А якщо спробує відхилитися від форми, щоб привести нарахування до вимог ПК, то така декларація за ПК буде за законом вважатися неподаною.

Отже викладене вище припущення про те, як таке нормативне регулювання може використовуватися на практиці, вбачається досить ймовірним.

При цьому, якщо декларація вважається неподаною (наприклад заповнили її за своїм розумінням ПК, а не за затвердженим ДПАУ порядком складання), то податківці самі визначають податкові зобов'язання (п.п. 19.3.1. ПК).

До речі, те, що подана «не за формою» декларація вважається «не поданою», – це ще одна новація ПК.

Мабуть, щоб податківці прямо могли тоді наховувати податкові зобов'язання і штрафи. При цьому за п. 90.1 ПК в такому випадку

With such approach there is no necessity even to change the tax law! Required fiscal approach may be set through the form of tax return and inclusion to the Order of its filling-in!

By the way, currently according to subparagraph “z” of subparagraph 4.4.2 of Article 4 of the Law 2181-III “Taxpayer has the right to submit tax report according to another form, if he considers that the form of tax report, adopted by the head office of the controlling body increases or decreases his tax liabilities contrary to provisions of the law on such taxes, duties (obligatory payments). This tax return issued under another form is submitted alongside with explanations of the reasons for using such form”.

According to the draft TC (para.8.3) “If tax payer considers that form of the tax return defined by the central controlling body increases or decreases his tax liabilities contrary to the norms of this Code in respect of such tax or duty, he has the right to note this fact in a special indicated place in a tax return”. Hence, according to the TC if tax liabilities are increased as the result of the approved form contrary to the law, taxpayer has only the possibility to inform the tax authorities of this fact by filling “in a special indicated place”. And if he tries to deviate from the form in order to bring the assessed tax in correspondence with the rules of the TC, then, in accordance with TC, this tax return will be deemed to be not submitted.

Therefore the above assumption of the way in which such normative regulation may be used in practice looks very likely.

Thus if the declaration is deemed to be not submitted (e.g. it was filled in according to the understanding of TC by the taxpayer, but not according to the order of filling-in, approved by State Tax Administration), the tax authorities determine tax liabilities themselves (sub-para. 19.3.1 of the TC).

It is worth noting that declaration is submitted “in another form” should be considered “not submitted” is one more novelty of the TC.

Maybe this was done with the purpose to provide the tax authorities with direct possibility to assess tax liabilities and penalties. Thus, pursuant to

«неподання декларації», коли податківці самі визначають податкові зобов'язання, крім штрафу в 170 грн. (п. 87.1 ПК), застосовується і штраф в розмірі 50% від нарахованого податкового зобов'язання.

Отже за новим ПК «крок вліво або крок вправо» від встановленої форми податкової декларації і порядку її складання (встановлених хоча б всупереч ПК) означатиме ...

Тож які питання вирішує проект ПК в ключі норм, які розглядаються?

Пропоновані норми дають контролюючим органам подальші можливості прикрашати звітність (як у Греції) порівняно із станом справ власне за нормами ПК, визначати оподаткування через форми звітності і порядок її заповнення, а не шляхом змін до податкових законів, і каральними пересторогами до платників податків забезпечувати неухильне дотримання «лінії» ДПАУ.

В інтересах платників податків, навпаки, було б збереження чинної моделі за Законом 2181-III із визначенням безпосередньо законом, що належить до обов'язкових реквізитів податкової декларації.

Ситуація 2. За результатами перевірки податкова нарахувала податкові зобов'язання, з якими платник податку не погоджується і починає процедуру оскарження

Про таку ситуацію ми вже писали в попередньому огляді: подання скарги в адміністративному порядку чи до суду не звільняє від обов'язку сплати зобов'язання (п. 21.15 і 21.19 ПК відповідно).

Щоправда, в зазначених пунктах вказано, що таке оскарження зупиняє стягнення. Однак відповідна сума грошового зобов'язання у разі несплати впродовж 10 днів від дати отримання податкового повідомлення-рішення (п. 22.3) стає податковим боргом (п. 2.1.16), а за цих обставин за ПК (п. 53.10) податкові органи «зобов'язані зарахувати кошти, що сплачує такий платник податку, в рахунок погашення податкового

para. 90.1 of the TC "not submitting of the tax return" in case tax authorities define tax liabilities by themselves leads to application of the penalty that makes 50 % of the assessed tax liability in addition to the fine of UAH 170 (para. 87.1 of TC).

So, under new TC any step aside from the form of tax return and the order of its filling-in (even if it contradicts to the TC) will mean...

So, what issues that arise in respect of the above rules are solved by the draft TC?

The suggested rules provide controlling authorities with further possibilities for "improving" the tax returns (as in Greece) if compared to actual state of affairs under the norms of TC as such. Also tax authorities receive possibility to determine tax rules thorough adoption of forms of tax returns and procedures for their filling-in, but not by way of amendments of tax laws, and to conduct "punitive" actions against taxpayers to ensure strict compliance with the "interpretation line" supported by State Tax Administration.

On the other hand the taxpayers would benefit if the current rules, stipulated by the Law 2181-III, are preserved with additional defining of the mandatory requisites of the tax return directly in the law.

Situation 2. Based on results of tax audit the tax office assessed tax liabilities, with which taxpayer does not agree and therefore he launches the procedure of appeal.

We have already written about such situation in the previous review and informed that submitting of the complaint in the administrative order or to the court does not exempt from the payment obligations (paragraph 21.15 and 21.19 of TC respectively).

It should be noted however that in these paragraphs it is stated that such appeal suspends the measures aimed at collection of the tax. However, the corresponding amount of monetary liabilities of nonpayment of taxes within 10 days of receipt of tax notification-decision (para 22.3) transforms into tax debt (para. 2.1.16). And in this case pursuant to the TC (para 53.10) the tax authorities are "obliged to recon the funds, that taxpayer should pay, towards

боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напрямку сплати, визначеного платником податків». При цьому «спрямування коштів платником податків на погашення грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу забороняється».

Отже будь-які платежі платника податку будуть зараховуватися не за призначенням, визначеним платником податку, а, в першу чергу, в погашення податкового боргу. Тож і стягувати борг спеціально буде не потрібно: досить просто перенаправити кошти – всупереч волі платника податку, як це передбачає ПК. І при цьому платник не може фактично розрахуватися з поточними податковими зобов'язаннями доти, поки не сплатить суму в спорі.

Якщо ж у платника податків не вистачить коштів сплатити суму податкового боргу і суму самостійно визначених (у декларації) податкових зобов'язань, то стягнення боргу все одно буде відбуватися. Так, у частині самостійно визначених податкових зобов'язань платник податків не має права подавати скаргу, отже на такі суми грошових зобов'язань обмеження щодо застосування стягнення не поширюється. Таким чином платник податків, який сплатив суму самостійно визначеного податкового зобов'язання (але таку сплату було спрямовано на погашення податкового боргу, визначеного податковим органом), все одно буде мати податковий борг по самостійно визначених податкових зобов'язаннях (оскільки вони будуть вважатися несплаченими), до яких може застосовуватися механізм стягнення за рахунок майна такого платника податку. З наведеного прикладу випливає, що норма щодо непоширення механізму стягнення на податковий борг на час його оскарження є фікцією, а реально стягувати будуть (якщо тільки не зупинити діяльність і поточну сплату податків).

Через це поточні податкові платежі будуть вважатися не сплаченими і ставати в свою чергу податковим боргом. При цьому в ПК не вписано, що це тільки в межах відповідного податку, а отже є реальною ситуація, коли платник, наприклад, платить поточний платіж з акцизу, а його зараховують в рахунок боргу з податку на прибуток. Тобто таким чином може відбуватися й перерозподіл платежів між різними бюджетами, до яких спрямовуються різні податки.

payment of a tax debt in accordance with priority of its incurring regardless of the direction specified by the taxpayer”. At the same time “direction of funds by taxpayer for paying current tax liabilities is prohibited before tax debt is repaid”.

Therefore, any payment of taxes by the taxpayer will be in the first used for discharging tax debt. Hence there will be no need in any specific measures to collect the debt, since respective monetary funds will be received for the account of other tax payments from taxpayer event against its will as it is envisaged by the TC. At the same time taxpayer cannot actually settle current tax liabilities until he does not pays the amount of tax liabilities in dispute.

If taxpayer does not have enough monetary funds to pay the amount of tax debt and the amount of self defined tax liabilities (in declaration), the debt will be still collected. Thus, in part of self defined tax liabilities taxpayer has no right to file complaints. So the limitation on collection of tax debt is not applicable to the amounts which were declared by taxpayer independently. Therefore taxpayer that is paying self-defined amount of tax (but such payment is reckoned towards discharge of the tax debt, defined by the tax authority) will still have a tax debt on self-defined tax liabilities (since they will remain unpaid). And the latter amount of self-defined tax may be subject to the mechanisms of collection at the expense of the taxpayer's property. Based on the above it is possible to conclude that the rule according to which the mechanism of collection of the tax debt shall not be applied for the period of appeal is fiction. Respective debt will be actually collected (unless activity or payment of current tax liabilities is suspended by taxpayer).

In connection with this current tax liabilities will be considered as not paid and in their turn will become the tax debt. Moreover, the TC does not stipulate that this rule is applied only with respect to respective tax. As a result there may be situation when taxpayer pays, e.g., current excise tax liabilities, but respective monetary funds are reckoned towards discharge of tax debt related to the corporate profit tax. Thus, the above mechanism may be used also for redistribution of monetary funds amongst different budgets, which are filled by

Для платника вказані норми в сукупності означають, що він мусить сплатити оскаржувану суму не пізніше поточних податкових зобов'язань, чи його діяльність буде де-факто заблокована. При цьому зобов'язання по поточних деклараціях визнаються самим платником, і їх несвоєчасна сплата призводить до застосування пені.

Отже платник податків мусить сплатити суму в спорі, навіть незважаючи на її оскарження. А у разі виграшу в спорі, в найкращому випадку – за кілька років, отримати її назад, мабуть, так само, як держава відшкодовує ПДВ. При цьому компенсацій за таке вилучення коштів законом не передбачено.

За умов такої безкарності у держави виникає спокуса при нестачі коштів у бюджету «залізити до кишені» підприємств - просто «намалювати» відповідні зобов'язання підприємствам, які за вказаною моделлю доведеться платити.

Для платників податків така модель переспрямування податкових платежів всупереч їх призначенню, визначеному платником, вбачається неприпустимою.

В інтересах платників податків збереження чинної моделі за Законом 2181-III, коли сума в спорі підлягає сплаті тільки за рішенням суду, що набрало законної сили.

* * *

Враховуючи викладені вище недоліки проекту кодексу, а також негативні наслідки для бізнесу в Україні у випадку його затвердження, ми закликаємо до об'єднання зусиль зацікавленої громадськості (особливо представників бізнесу) та до переходу до активних дій, спрямованих на те, щоб не допустити прийняття Верховною Радою податкового кодексу в запропонованій Кабміном редакції.

З повагою,
КМ Партнери

different taxes.

Mentioned norms in general mean for the taxpayer that he should pay contested amount not later than current tax liabilities or his business activity will be *de facto* blocked. Also, obligations under the current tax returns are determined by taxpayer himself, and delays in their payment lead to application of penal interest.

So taxpayer should pay the amount in dispute in spite of its appeal. And if taxpayer succeeds in dispute he will get back paid amount no sooner than in few years, similarly to the way in which the state now refunds VAT. However TC does not provides for any compensation for such unlawful withdrawal of funds of the taxpayer.

In the described situation of the lack of punishment for unlawful assessment of tax liabilities to taxpayers the state is tempted to fill empty budgets for the account of enterprises, i.e. simply "to imagine" relevant liabilities, that should be paid under the said model.

This model of redirecting tax payments contrary to their purpose, defined by the tax payer, is unacceptable for taxpayers.

In the interests of taxpayers is saving of the current model under the Law 2181-III when the amount in dispute should be paid only under the court decision, which entered into force.

* * *

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.

Sincerely yours,
КМ Partners