

Приглашаем посетить круглый стол

**«Взаимоотношения плательщиков налогов
с контролирующими органами»**

4 марта 2011 года в Пресс-Центре «БизнесЛигаИнфо» (г. Киев, ул. Шамрыла 23).
Время проведения круглого стола с 11.00 до 13.00

На заседании круглого стола специалистами Высшего Административного суда Украины и
ЮФ «Центр правового консалтинга» будут рассмотрены вопросы:

- Особенности администрирования налогов в связи с вступлением в силу Налогового Кодекса.
- Применение норм Налогового Кодекса во времени. Рассмотрение споров относительно признания сделок недействительными с участием налоговых органов.
- Возбуждение уголовного дела против должностного лица в связи с уклонением от уплаты налогов.
- Возбуждение уголовного дела против собственника бизнеса. Как избежать выемки документов?

Генеральный медиа-партнер «Юридическая газета»

Запись на семинар по телефону (044) 486-01-31



ОГЛАВЛЕНИЕ

I.	НОВОСТИ КОМПАНИИ	2
II.	НАЛОГОВОЕ ПРАВО	3
	Определение налоговых обязательств налоговыми органами и их обжалование налогоплательщиками. Новые процедуры и сроки	
III.	КОРПОРИВНОЕ ПРАВО	14
	Дематериализация простых именных акций: порядок и актуальные проблемы	



I. НОВОСТИ КОМПАНИИ



Управляющий партнер ЮФ «Центр правового консалтинга» Андрей Олефиренко вошел в состав Экспертного совета издания "Юридическая газета" по судебной практике

Экспертный совет "Юридической газеты" был создан с целью предоставления читателям более глубокой аналитики, которая опирается на мнение профессиональных юристов, которые входят в состав Совета и будут регулярно появляться на страницах "Юридической газеты", влияя тем самым на формирование редакционной политики "Юридической газеты" в своих сферах практики и осуществляя личный бесценный вклад в становление профессиональной юридической прессы в Украине.



Управляющий партнер ЮФ «Центр правового консалтинга» Артур Нонко рассказал зрителям каналов «UBR» и «1+1» о перспективах создания необходимой законодательной почвы для формирования банковской системой долгосрочного финансового ресурса

Представители Ассоциации "Украинский Кредитно-банковский Союз" (УКБС) считают, что действующие нормы ч. 2 в. 1060 Гражданского кодекса Украины (ЦКУ) "превращают все вклады населения в депозиты до востребования". Это, по их мнению, лишает экономику долгосрочного инвестиционного ресурса. К тому же банки не имеют возможности четко планировать размещение привлеченных от вкладчиков денежных средств, поскольку всегда существует вероятность досрочного расторжения договора срочного банковского вклада. Это вынуждает их ограничивать свои активные операции, преимущественно краткосрочным кредитованием. УКБС отметил, что в основу срочного банковского вклада заложена идея привлечения финансовых ресурсов на определенный срок и получение вкладчиком процентного вознаграждения. Поэтому при выборе финансовой услуги вкладчики должны выбирать: иметь ежедневный доступ к депозиту или получать процентные доходы с возвратом средств через определенный срок.

Управляющий партнер ЮФ «Центр правового консалтинга» Артур Нонко рассказал о том, насколько реально создание упомянутой законодательной базы, будут ли достаточным образом защищены права вкладчиков, какие обязательства и риски подразумевает под собой возможное изменение для обеих сторон - для банков и вкладчиков. Фрагмент видео-интервью смотрите в разделе сайта [«Видео-центр»](#).

II. НАЛОГОВОЕ ПРАВО



Определение налоговых обязательств налоговыми органами и их обжалование налогоплательщиками.

Новые процедуры и сроки

Артур Нонко

к.ю.н. управляющий партнер ЮФ «Центр правового консалтинга»

Этой статьей мы хотим проиллюстрировать типичную модель возможного построения взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, самостоятельно определяют сумму налоговых обязательств на основании данных проверки результатов деятельности налогоплательщиков, свидетельствующие о занижении суммы их налоговых обязательств, заявленных в налоговых декларациях (уточняющих расчетах). Проанализируем процедуры, сроки и последствия на совершения налогоплательщиками тех или иных действий, а также обратим внимание на ряд проблемных вопросов, которые могут возникнуть на практике. Условно выделим четыре стадии в таких взаимоотношениях, в частности:

1. Стадия проверки налоговыми органами результатов деятельности налогоплательщиков;
2. Стадия принятия налогового уведомления-решения;
3. Стадия административного обжалования налогового уведомления-решения;
4. Стадия судебного обжалования налогового уведомления-решения.

Стадия проверки налоговыми органами результатов деятельности налогоплательщиков

Процедура проведения проверок органами государственной налоговой службы урегулирована Главой 8 (статьи 75 - 86) Налогового кодекса Украины (далее – НК Украины). Рассмотрим наиболее типичные ситуации, когда налоговыми органами проводятся документальные выездные плановые или внеплановые проверки. Порядок проведения таких проверок предусмотрено статьями 77 - 78 НК Украины, а сроки их проведения - статьей 82 НК Украины.

В соответствии с пунктом 86.1. статьи 86 НК Украины **результаты проверок (кроме камеральных) оформляются в форме акта или справки**, которые подписываются должностными лицами органа государственной налоговой службы и налогоплательщиками или их законными представителями (при наличии). В случае установления в ходе проверки нарушений составляется акт. Если такие нарушения

отсутствуют, составляется справка.

Подытожим, что по результатам проведенной проверки выявлены данные, что, по мнению налоговых органов, свидетельствуют о занижении суммы налоговых обязательств плательщика налогов, заявленных последним в налоговых декларациях или уточняющих расчетах.

Срок составления акта документальной выездной плановой или внеплановой проверки составляет пять рабочих дней со дня, следующего за днем окончания установленного для проверки срока, а для налогоплательщиков, имеющих филиалы и или находящихся на консолидированной уплате, - десять рабочих дней (абзац 1 п. 86.3 статьи 86 НК).

Такой акт составляется в двух экземплярах, которые подписываются должностными лицами налогового органа и регистрируются в органе государственной налоговой службы, и предоставляется налогоплательщику для подписания.

Из содержания положений НК Украины усматривается, что **законодателем в случае, если налогоплательщик не согласен с содержанием составленного акта, предусмотрены две модели поведения налогоплательщика.**

Во-первых, это **модель правомерного поведения.** В соответствии с абзацем 2 пункта 86.1. статьи 86 НК Украине акт (справка), составленный по результатам проверки и подписан должностными лицами, проводившими проверку, в сроки определенные настоящим Кодексом, предоставляется налогоплательщику или его законному представителю, который обязан его подписать.

Следовательно, эта модель поведения налогоплательщика предполагает необходимость подписания налогоплательщиком акта даже в том случае, если он не согласен с его содержанием или выводами. В частности, в случае несогласия налогоплательщика с выводами акта такой плательщик обязан подписать такой акт проверки с замечаниями, которые он имеет право предоставить вместе с подписанным экземпляром акта или отдельно в сроки, предусмотренные настоящим Кодексом (абзац 4 пункта 86.1. Статьи 86 НК Украины).

Если налогоплательщиком избрана правомерная модель поведения и соответственно подписан акт с замечаниями, такой налогоплательщик имеет право подать свои возражения в течение пяти рабочих дней со дня получения акта. В соответствии с абзацем 3 пункта 86.7. статьи 86 НК Украины возражения налогоплательщика является неотъемлемой частью акта проверки.

Такие возражения рассматриваются органом государственной налоговой службы в течение пяти рабочих дней, следующих за днем их получения (днем завершения проверки, проведенной в связи с необходимостью выяснения обстоятельств, которые не были исследованы в ходе проверки и указанные в замечаниях). Налогоплательщик (его уполномоченное лицо и/или представитель) имеет право участвовать в рассмотрении возражений, что этот налогоплательщик указывает в возражениях (абзац 1 п. 86.7 статьи 86 НК Украины).



По результатам рассмотрения возражений налогоплательщика налоговым органом направляется письменный ответ налогоплательщику в порядке, определенном статьей 58 НК Украины для направления (вручения) налоговых уведомлений-решений. Учитывая содержание пункта 86.8 статьи 86 НК Украины, такой ответ высылается в течение трех рабочих дней, следующих за днем рассмотрения возражений.

Во-вторых, это **модели неправомерного поведения налогоплательщика**, которые заключаются в следующем:

Отказ налогоплательщика от подписания акта (абзац 2 п. 86.3 Ст. 86 НК) или

Отказ от получения экземпляра акта для его подписания (абзац 4 п. 86.3 Ст. 86 НК).

В случае отказа налогоплательщика или его законных представителей от подписания акта должностными лицами органа государственной налоговой службы составляется соответствующий акт, удостоверяющий факт такого отказа. В таком случае один экземпляр акта о результатах выездной плановой или внеплановой документальной проверки в день его отказа от подписания вручается или направляется налогоплательщику или его законному представителю.

В случае отказа налогоплательщика или его законных представителей от получения экземпляра акта о результатах проверки или невозможности его вручения и подписания в связи с отсутствием налогоплательщика или его законных представителей по местонахождению составляется соответствующий акт, удостоверяющий факт невозможности его вручения. В таком случае акт направляется налогоплательщику в порядке, определенном статьей 58 НК Украины для направления (вручения) налоговых уведомлений-решений.

В соответствии с пунктом 58.3 статьи 58 НК Украины акт о результатах проверки, ответ по результатам рассмотрения возражений налогоплательщика и т.д. направляются письмом с уведомлением о вручении. В случае если почта не может вручить налогоплательщику указанные документы при отсутствии по местонахождению должностных лиц, их отказ принять эти документы, не нахождения фактического местоположения (местонахождения) налогоплательщика или по другим причинам, такие документы считаются врученными налогоплательщику в день, указанный почтовой службой в уведомлении о вручении с указанием причин невручения.

Следовательно, ***налогоплательщику, который действительно намерен защищать свои права и который не согласен с выводами налогового органа, изложенными в акте проверки, не имеет смысла избегать получения акта проверки или отказываться от его подписания. Наоборот, его необходимо подписать с замечаниями и в установленные сроки подать возражения к нему***, не лишним также будет направить своего представителя в налоговый орган для участия в рассмотрении таких возражений.



Стадия принятия налогового уведомления-решения

Согласно подпункту 20.1.27. пункта 20.1. статьи 20 НК Украины органы государственной налоговой службы имеют право определять в установленных НК Украины случаях суммы налоговых и денежных обязательств налогоплательщиков.

Решение об определении денежных обязательств принимается руководителем органа государственной налоговой службы (или его заместителем) с учетом результатов рассмотрения возражений налогоплательщика (при их наличии). Налогоплательщик или его законный представитель может присутствовать при принятии такого решения (абзац 1 пункта 86.7 статьи 86 НК Украины).

Отказ налогоплательщика или его законных представителей от подписания акта проверки или получения его экземпляра не освобождает налогоплательщика от обязанности уплатить определенные органом государственной налоговой службы по результатам проверки денежные обязательства (абзац 3 пункта 86.3 Статьи 86 НК Украины). Следовательно, такие действия налогоплательщика не является препятствием для принятия налоговым органом соответствующего налогового уведомления-решения.

Налоговое уведомление-решение принимается руководителем налогового органа (его заместителем) в течение десяти рабочих дней со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику акта проверки в порядке, предусмотренном статьей 58 НК Украины, для направления (вручения) налоговых уведомлений-решений, а при наличии возражений должностных лиц налогоплательщика к акту проверки принимается с учетом заключения о результатах рассмотрения возражений по акту проверки - в течение трех рабочих дней, следующих за днем рассмотрения возражений и предоставления (передачи) письменного ответа налогоплательщику (пункт 86.8 статьи 86 НК Украины).

Процедура выставления налоговых уведомлений-решений урегулирована статьей 58 НК Украины.

В случае определения денежного обязательства налоговым органом на основании данных проверки результатов деятельности налогоплательщика, свидетельствующие о занижении суммы его налоговых обязательств, заявленных в налоговых декларациях (уточняющих расчетах), налогоплательщик обязан уплатить начисленную сумму денежного обязательства течение 10 календарных дней, следующих за днем получения налогового уведомления-решения, кроме случаев, когда в течение такого срока такой налогоплательщик начинает процедуру обжалования решения контролирующего органа (абзац 1 пункта 57.3 статьи 57 НК Украины).

Согласно подпункту 14.1.17. пункта 14.1. статьи 14 и пункта 56.1. статьи 56 НК Украины такие решения могут быть обжалованы в порядке и в сроки, предусмотренные статьей 56 НК Украины, по процедурам административного обжалования либо в судебном порядке.

Таким образом, ***после получения налогового уведомления-решения у***

налогоплательщика есть 10 календарных дней для того, чтобы уплатить сумму начисленного налоговым органом денежного обязательства или начать процедуру обжалования решения контролирующего органа.

В случае, если налогоплательщик не уплатил сумму начисленного налоговым органом денежного обязательства и по любым причинам не начал процедуру обжалования решения контролирующего органа в порядке, предусмотренном статьей 56 НК Украины, в течение 10 календарных дней со дня получения налогового уведомления-решения, то в соответствии с пунктом 56.17 статьи 56 НК Украины день, следующий за последним днем срока, предусмотренного для подачи жалобы на налоговое уведомление-решение, считается днем окончания процедуры административного обжалования и днем согласования денежного обязательства налогоплательщика, а такая сумма денежного обязательства в соответствии с подпунктом 14.1.175 пункта 14.1. статьи 14 НК Украины - налоговым долгом.

Возникновение налогового долга является основанием для совершения налоговыми органами определенных действий и наступления для налогоплательщика определенных негативных последствий.

Во-первых, в случае если налогоплательщик не уплачивает согласованной суммы денежного обязательства в установленные законодательством сроки, орган государственной налоговой службы направляет (вручает) ему налоговое требование в порядке, определенном для направления (вручения) налогового уведомления-решения (пункт 59.1 статьи 59 НК Украины). Налоговое требование направляется не ранее первого рабочего дня после истечения предельного срока уплаты суммы денежного обязательства (пункт 59.3 Статьи 59 НК Украины).

Во-вторых, в случае неуплаты в сроки, установленные НК Украины, суммы денежного обязательства, самостоятельно определенной контролирующим органом со дня возникновения налогового долга, возникает право налогового залога (подпункт 89.1.2 Пункта 89.1 Статьи 89 НК Украины).

Следовательно, в случае, если налоговым органом не учтены возражения налогоплательщика к акту проверки и соответственно принято решение о начислении сумм денежных обязательств и отправлено в установленном порядке налоговое уведомление-решение, а налогоплательщик и впредь не согласен с таким решением, ему следует в течение 10 календарных дней со дня получения налогового уведомления-решения начать процедуру обжалования такого решения (в административном или судебном порядке). Иначе сумма денежного обязательства будет считаться налоговым долгом, а активы налогоплательщика попадут в налоговый залог. Причем налоговый залог возникает в силу закона и не требует направления налогоплательщику уведомления со стороны налогового органа.

Какую же **процедуру обжалования** выбирать налогоплательщику?

Решение налогового органа, которое было обжаловано в судебном порядке, не подлежит административному обжалованию (абзац 3 пункта 56.18 Статьи 56 НК

Украины). Итак, обратившись в административный суд, налогоплательщик теряет право на административное обжалование. Однако решение Государственной налоговой администрации Украины, принятое по рассмотрению жалобы налогоплательщика, является окончательным и не подлежит дальнейшему административному обжалованию, но может быть обжаловано в судебном порядке (пункт 56.10 Статьи 56 НК Украины). Поэтому, пройдя процедуру административного обжалования, налогоплательщик не утрачивает права на обжалование решения налоговых органов в судебном порядке.

Не дает прямого ответа НК Украины, какие правовые действия должны совершать налоговые органы в случае обращения налогоплательщика в суд в случае, когда им начато, но не завершено, процедуру административного обжалования (не получено окончательное решение Государственной налоговой администрации)? Исходя из содержания НК Украины, налогоплательщик, с учетом сроков давности, имеет право обжаловать в суде налоговое уведомление-решение в любой момент после получения такого решения. Следовательно, обращение налогоплательщика в налоговые органы с жалобой на налоговое уведомление-решение в порядке административного обжалования, не является препятствием для обращения в суд, даже в случае, когда процедуру административного обжалования еще не завершено. Однако, поскольку по логике НК Украины проведение процедуры административного и судебного обжалования решения контролирующего органа невозможно одновременно. В частности, к таким выводам приводит содержание абзаца 3 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины, согласно которому решение налогового органа, обжалованное в судебном порядке, не подлежит административному обжалованию. Поэтому, можно сделать предположение, что в этом случае налоговый орган, в который налогоплательщик подал жалобу на налоговое уведомление-решение в порядке административного обжалования, по аналогии с пунктом 56.7 статьи 56 НК Украины, будет возвращать ее налогоплательщику без рассмотрения как такую, которая не подлежит административному обжалованию, со ссылкой на абзац 3 пункта 56.18 статьи 56 НК.

Итак, после получения налогового уведомления-решения налогоплательщик, не согласный с таким решением, может начать процедуру обжалования этого решения в административном или в судебном порядке, или сначала в административном порядке, а при неполучении положительного решения налогового органа - в судебном порядке. Особое внимание налогоплательщикам необходимо обращать на сроки обжалования.

Рассмотрим две возможные ситуации, когда налогоплательщик выбрал:

исключительно судебное обжалование;
административное и судебное обжалование.

Стадия судебного обжалования налогового уведомления-решения

Согласно с абзацем 5 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины при обращении налогоплательщика в суд с иском о признании недействительным решения контролирующего органа налоговое обязательство считается несогласованным до дня

вступления судебного решения в законную силу.

В случае обжалования решения контролирующего органа о начисленной суммы денежного обязательства, налогоплательщик обязан самостоятельно погасить согласованную сумму, а также пеню и штрафные санкции при их наличии в течение 10 календарных дней, следующих за днем такого согласования (абзац 2 пункта 57.3 Статьи 57 НК Украины).

Итак, с одной стороны, с обжалованием в судебном порядке все просто - налоговое обязательство считается согласованным со дня вступления судебного решения в законную силу. То есть, если налогоплательщик не смог доказать свою правоту в суде, в течение 10 календарных дней, следующих за днем вступления судебного решения в законную силу, он обязан уплатить сумму налогового обязательства. В случае если налогоплательщик не уплачивает в такой срок эту сумму, то это влечет возникновения налогового долга и налогового залога активов налогоплательщика. Кроме того, следует отметить, что на практике могут возникнуть проблемы с применением сроков обращения налогоплательщика в суд. В частности, это подтверждается следующим.

Следует подчеркнуть, что в этой статье мы рассматриваем процедуры, предусмотренные НК Украины, поэтому вопрос применения сроков обжалования в судебном порядке налоговых уведомлений-решений, полученных налогоплательщиками до вступления в силу НК Украины, то есть до 1 января 2011, не охватываются предметом исследования данной статьи.

Сроки обращения в административный суд предусмотрены как Кодексом административного судопроизводства (далее - КАС Украины), так и НК Украины. Так, частью пятой статьи 99 КАС Украины установлено, что для обращения в административный суд относительно обжалования решения субъекта властных полномочий, на основании которого им может быть заявлено требование о взыскании денежных средств, устанавливается месячный срок.

Однако частью третьей статьи 99 КАС установлено, что для защиты прав, свобод и интересов лица этим Кодексом и другими законами могут устанавливаться иные сроки для обращения в административный суд, которые, если не установлено иное, исчисляются со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав, свобод или интересов. Согласно абзацу 1 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины налогоплательщик имеет право обжаловать в суде налоговое уведомление-решение о начислении денежного обязательства в любой момент после получения такого решения с учетом сроков давности, который согласно пункту 102.1 статьи 102 НК Украины составляет 1095 дней.

Следовательно, применение таких общеправовых методов сравнения нормативно-правовых актов, как время принятия, юридическая сила, всеобщность и специальность норм и т.д., на наш взгляд, дает основания утверждать, что срок обращения в административный суд в этом случае должен составлять именно 1095 дней со дня получения налогоплательщиком налогового уведомления-решения, и соответственно при определении этого срока следует руководствоваться не частью пятой статьи 99



КАС Украины, а частью третьей статьи 99 КАС Украины и абзацем 1 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины.

Однако необходимо подчеркнуть, что это лишь один из возможных подходов к толкованию, судебная практика применения этих положений окончательно пока не сложилась, единого мнения среди специалистов о том, какие сроки обращения в административный суд следует применять в этом случае, пока нет.

Таким образом, если налогоплательщик не начинал процедуру административного обжалования, то 1095 дней - это общий срок для обращения налогоплательщиком в административный суд. И действительно налогоплательщик может в любое время в течение указанного срока обратиться в административный суд с целью обжалования налогового уведомления-решения.

Однако, как уже было отмечено выше, в случае обращения налогоплательщика в течение 10 календарных дней со дня получения налогового уведомления-решения в суд или в налоговый орган с соответствующей жалобой возникает налоговый долг и налоговый залог активов налогоплательщика.

Поэтому налогоплательщику очень осмотрительно необходимо относиться к срокам обращения в административный суд, в том случае, когда он не планирует начинать административную процедуру обжалования, и, желательно, это делать не в течение общего срока на обжалование (1095 дней), а в течение 10 календарных дней со дня получения налогового уведомления-решения.

Стадия административного и судебного обжалования налогового уведомления-решения

Процедура обжалования в административном порядке урегулирована пунктами 56.2 - 56.17 статьи 56 НК Украины.

Налогоплательщикам следует учитывать особенность процедуры обжалования налоговых уведомлений-решений в административном порядке, которая заключается в том, что такая процедура начинается в силу закона со дня, следующего за днем получения налогоплательщиком налогового уведомления-решения, а не в связи с представлением налогоплательщиком жалобы на налоговое уведомление-решение в налоговый орган. В частности, это следует из содержания подпункта 56.17.1 пункта 56.17. статьи 56 НК Украины, согласно которому процедура административного обжалования заканчивается днем, следующим за последним днем срока, предусмотренного для подачи жалобы на налоговое уведомление-решение в случае, когда такая жалоба не была подана в указанный срок.

Жалоба, поданная с соблюдением сроков, определенных пунктом 56.3 настоящей статьи, приостанавливает исполнение налогоплательщиком денежных обязательств, определенных в налоговом уведомлении-решении (решении), на срок со дня подачи такой жалобы в контролирующий орган до дня окончания процедуры административного обжалования.



В течение указанного срока налоговые требования по налогу, которые обжалуются, не направляются, а сумма денежного обязательства, считается несогласованной (пункт 56.15 Статьи 56 НК Украины).

Срок подачи жалобы в административном порядке составляет 10 календарных дней, следующих за днем получения налогоплательщиком налогового уведомления-решения, которое обжалуется (пункт 56.3 Статьи 56 НК Украины). Такой срок в соответствии с пунктом 56.14 статьи 56 НК Украины может быть продлен по правилам и на основаниях, определенных пунктом 102.6 статьи 102 НК Украины.

Презюмируем, что по результатам обжалования в административном порядке налоговыми органами принято решение о полном неудовлетворения жалобы налогоплательщика.

Согласно пункту 56.17 статьи 56 НК Украине день получения налогоплательщиком решения Государственной налоговой администрации считается днем окончания процедуры административного обжалования и днем согласования денежного обязательства налогоплательщика. В случае обжалования решения контролирующего органа о начисленной сумме денежного обязательства налогоплательщик обязан самостоятельно погасить согласованную сумму, а также пеню и штрафные санкции при их наличии в течение 10 календарных дней, следующих за днем такого согласования (абзац 2 пункта 57.3 Статьи 57 НК Украины).

Таким образом, учитывая содержание подпункта 14.1.175 пункта 14.1. статьи 14 НК Украины начисленная налоговым органом сумма денежного обязательства в случае ее неуплаты в течение 10 календарных дней со дня получения налогоплательщиком решения Государственной налоговой администрации будет считаться налоговым долгом с соответствующими негативными последствиями для налогоплательщика.

Однако если налогоплательщик до истечения этого срока начнет судебное обжалование (обратится в административный суд с соответствующим иском), то будут существовать правовые основания для применения абзаца 5 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины, согласно содержанию которого при обращении налогоплательщика в суд с иском о признании недействительным решения контролирующего органа налоговое обязательство считается несогласованным до дня вступления судебного решения в законную силу.

Не обращение налогоплательщика в административный суд в течение 10 календарных дней со дня получения налогоплательщиком решения Государственной налоговой администрации не прекращает его права обратиться в суд в дальнейшем, в течение предусмотренных законодательством сроков, но в этом случае налоговое обязательство (сумма денежного обязательства, начислена налоговым органом) превратится в налоговый долг, и соответственно будут отсутствовать правовые основания для применения абзаца 5 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины.

Как и в случае, когда налогоплательщик начинает судебное обжалование без административной процедуры, следует, что на практике могут возникнуть проблемы с

применением сроков обращения налогоплательщика в суд. В частности, это подтверждается следующим.

Сроки обращения в административный суд предусмотрены как Кодексом административного судопроизводства (далее - КАС Украины), так и НК Украины.

Так, частью четвертой статьи 99 КАС Украины установлено, что если законом предусмотрена возможность досудебного порядка разрешения спора и истец воспользовался этим порядком, то для обращения в административный суд устанавливается месячный срок, исчисляемый со дня, когда истец узнал о решении субъекта властных полномочий по результатам рассмотрения его жалобы на решения, действия или бездействия субъекта властных полномочий. В абзаце 4 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины указано, что процедура административного обжалования считается досудебным порядком разрешения спора.

Аналогичную норму содержит и НК Украины, в частности, пунктом 56.19 статьи 56 НК Украины определено, что в случае если до подачи искового заявления проводилась процедура административного обжалования, налогоплательщик имеет право обжаловать в суде налоговое уведомление-решение или иное решение контролирующего органа о начислении денежного обязательства в течении месяца, следующего за днем окончания процедуры административного обжалования в соответствии с пунктом 56.17 статьи 56 НК Украины.

Однако согласно абзацу 1 пункта 56.18. статьи 56 НК Украины налогоплательщик имеет право обжаловать в суде налоговое уведомление-решение о начислении денежного обязательства в любой момент после получения такого решения с учетом сроков давности, который согласно пункту 102.1 статьи 102 НК Украины составляет 1095 дней.

Абзацем 2 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины определено, что в случае, если налогоплательщиком до подачи искового заявления проводилась процедура административного обжалования, срок обращения в суд продлевается на срок, фактически прошел с даты обращения налогоплательщика с жалобой в контролирующей орган до даты получения (включительно) таким плательщиком налогов окончательного решения контролирующего органа, принятого по результатам рассмотрения жалобы.

Таким образом, по сути, существует правовая коллизия, когда установлены правила относительно сроков, которые противоречат друг другу. В частности, имеем такие сроки судебного обжалования:

месячный срок, исчисляемый со дня, когда истец узнал о решении субъекта властных полномочий по результатам рассмотрения его жалобы на решения субъекта властных полномочий, т.е. в течение месяца, следующего за днем окончания процедуры административного обжалования в соответствии с пунктом 56.17 статьи 56 НК Украины - в соответствии с частью четвертой статьи 99 КАС Украины и пункта 56.19 статьи 56 НК Украины;



1095 дней, которые исчисляются со дня получения налогоплательщиком окончательного решения контролирующего органа, принятого по результатам рассмотрения жалобы, - в соответствии с частью третьей статьи 99 КАС Украины и абзацев 1 и 2 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины.

Учитывая пункт 56.21 статьи 56 НК Украины согласно которому, в случае если норма НК Украины или другого нормативно-правового акта, изданного на основании НК Украины, или если нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей плательщиков налогов или контролирующих органов, вследствие чего есть возможность принять решение в пользу, как налогоплательщика, так и контролирующего органа, решение принимается в пользу налогоплательщика, существуют правовые основания для применения в этом случае административными судами части третьей статьи 99 КАС Украины и абзацев 1 и 2 пункта 56.18 статьи 56 НК Украины, то есть сроков обжалования, составляющих 1095 дней, которые исчисляются со дня получения налогоплательщиком окончательного решения контролирующего органа, принятого по результатам рассмотрения жалобы.

Однако необходимо подчеркнуть, что это лишь один из возможных подходов к толкованию, судебная практика применения этих положений окончательно пока не сложилась, единого мнения среди специалистов о том, какие сроки обращения в административный суд следует применять в данном случае, нет.

Следовательно, налогоплательщику очень осмотрительно необходимо относиться к срокам при обжаловании в административном порядке, и в дальнейшем при обращении в административном суде, в частности, желательно, это делать не в течение общего срока на обжалование (1095 дней), а в течение 10 календарных дней со дня получения налогоплательщиком окончательного решения Государственной налоговой администрации, принятого по результатам рассмотрения жалобы.

Как и в случае, когда налогоплательщик начинает судебное обжалование без административной процедуры, для определения сроков уплаты налогового обязательства в рассматриваемом нами случае применяется абзац 2 пункта 57.3 статьи 57 НК Украины, согласно которому налогоплательщик обязан самостоятельно погасить согласованную сумму, а также пеню и штрафные санкции при их наличии в течение 10 календарных дней, следующих за днем такого согласования. Налоговое обязательство считается согласованным со дня вступления судебного решения в законную силу. То есть, если налогоплательщик не смог доказать свою правоту в суде, на протяжении 10 календарных дней, следующих за днем вступления судебного решения в законную силу, он обязан уплатить сумму налогового обязательства. В случае если налогоплательщик не уплачивает в такой срок эту сумму, то это влечет возникновения налогового долга и налогового залога активов налогоплательщика.



II. КОРПОРАТИВНОЕ ПРАВО



Дематериализация простых именных акций: порядок и актуальные проблемы

Николай Осинский

адвокат, ведущий юрист ЮФ «Центр правового консалтинга»

По общему правилу ценные бумаги могут существовать как в документарной, так и бездокументарной форме. До последнего времени документарная форма существования была приемлема и для акций наряду с бездокументарной формой, однако Законом Украины N 1522-VI от 11 июня 2009 в ч.3 статьи 6 Закона Украины «О ценных бумагах и фондовом рынке» были внесены изменения (вступили в силу с 29 октября 2010) согласно которым акции акционерных обществ должны существовать исключительно в бездокументарной форме. Подобную норму содержит и ч.2 статьи 20 Закона Украины «Об акционерных обществах».

Таким образом, в настоящее время законодательство предусматривает исключительно бездокументарную форму существования акций. Конечно, это не значит, что выпущенные ранее простые именные акции в документарной форме обязательно создадут проблемы для их владельцев - действующее законодательство Украины, в частности ч.1 ст.13 Закона Украины «О Национальной депозитарной системе и особенностях электронного обращения ценных бумаг в Украине », предусматривает возможность перевода акций из документарной формы существования в бездокументарную. При этом следует различать перевод в бездокументарную форму отдельного пакета акций акционером, который является его владельцем, и перевод в бездокументарную форму всего выпуска акций эмитента (дематериализации выпуска акций) так как между ними существует принципиальная разница: в первом случае акции зачисляются на счет в ценных бумагах акционера и в реестр владельцев именных ценных бумаг акционерного общества вместо акционера отмечается номинальный держатель - соответствующая депозитарное учреждение в которой акции были обездвижены, при этом акции других акционеров могут продолжать существовать в документарной форме; во втором случае выпуск акций переводится в бездокументарную форму в целом, что предусматривает получение в Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку или его соответствующем территориальном управлении нового свидетельства о регистрации выпуска акций в бездокументарной форме существования, закрытие реестра владельцев именных ценных бумаг акционерного общества и открытия акционерам счетов в ценных бумагах

по зачислению на них простых именных акций после депонирования обществом глобального сертификата акций в депозитарий.

Порядок проведения дематериализации выпуска простых именных акций регулируется Положением о порядке перевода выпуска именных акций документарной формы существования в бездокументарную форму существования, утвержденное решением Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку от 30 июня 2000 № 98 (далее - Порядок). При этом стоит обратить внимание, что недавно в указанный Порядок решением Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку от 23 ноября 2010 № 1757 (вступило в силу 31.12.2010 года) был внесен ряд в целом позитивных изменений. При этом в указанной статье мы не будем рассматривать случаи, когда функции хранителя выполняет эмитент и когда регистратор и хранитель совпадают в одном лице.

В первую очередь стоит отметить, что предусмотренная законодательством процедура дематериализации акций не выглядит сложной лишь в теории - на практике указанная процедура часто связана с возникновением у эмитента различных препятствий и незапланированных расходов, а потому эмитенту следует заранее добросовестно подготовиться к ее проведению.

Согласно п.2.1. Порядка дематериализация простых именных акций производится на основании решения общего собрания акционеров общества, которое оформляется соответствующим протоколом, который должен содержать информацию об эмитенте, выпуск акций, дематериализуется, депозитария, который будет обслуживать выпуск акций, хранителя, у которого будут открываться счета в ценных бумагах акционерам общества и другую информацию, предусмотренную Порядком.

Протокол общего собрания акционеров общества также обязательно должен содержать определенную общим собранием акционеров дату прекращения ведения реестра, которая должна быть установлена не позднее 90 календарных дней от даты принятия решения о дематериализации и дату прекращения операций, которая устанавливается на день, за 10 календарных дней предшествует дате прекращения ведения реестра, способ персонального уведомления акционеров и номинальных держателей о дематериализации и порядок изъятия сертификатов акций. При этом на практике каждое территориальное управление Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку имеет свои особые «неофициальные» требования к оформлению протокола общего собрания акционеров общества, а поэтому рекомендуем заранее приложить определенные усилия чтобы выяснить такие требования. Указанная особенность касается не только протокола общего собрания акционеров общества, но и других документов, представляемых в Государственную комиссию по ценным бумагам и фондовому рынку и ее территориальных органов.

После того как решение о дематериализации было принято общим собранием акционеров общество обязано в течение 10 календарных дней опубликовать сообщение о дематериализации выпуска в одном из официальных печатных изданий



Верховной Рады Украины, Кабинета Министров Украины или Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку и сообщить о дематериализации фондовые биржи, на которых акции этого эмитента находятся в листинге, и персонально каждого собственника и каждого номинального держателя, зарегистрированного в реестре владельцев именных ценных бумаг выпуска.

Одновременно с публикацией и рассылкой сообщений, но не позднее 30 календарных дней с момента принятия общим собранием акционеров решения о дематериализации акций, эмитент должен обратиться в Государственную комиссию по ценным бумагам и фондовому рынку с целью замены свидетельства о регистрации выпуска именных акций документарной формы существования на свидетельство о регистрации выпуска акций в бездокументарной форме. Порядок замены свидетельства предусмотрен Положением о порядке замены свидетельства о регистрации выпуска акций в связи с изменением формы выпуска, утвержденным решением Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку от 26 января 2005 N 21. При этом мы не рекомендуем при прохождении процедуры дематериализации к замене свидетельства о регистрации выпуска акций вносить любые изменения в устав общества для его наименования, в том числе в связи с приведением устава общества в соответствие с Законом Украины «Об акционерных обществах», так как различие наименования общества с наименованием, указанным в свидетельстве о регистрации выпуска акций в документарной форме может быть дополнительным препятствием при осуществлении его замены. Также стоит уделить особое внимание соблюдению процедуры созыва общего собрания акционеров, так как в случае нарушения требований по уведомлению акционеров о созыве общего собрания акционеров на котором было принято решение о дематериализации эмитенту, может быть отказано в замене свидетельства о регистрации выпуска акций.

После получения свидетельства о регистрации выпуска акций в бездокументарной форме, которое должно быть выдано обществу на протяжении 15 календарных дней с момента поступления полного пакета документов для замены свидетельства, эмитент должен в установленные Положением сроки предоставить реестродержателю: выписка из протокола общего собрания акционеров с предусмотренной Положением информации, распоряжение на составление реестра владельцев именных ценных бумаг на дату прекращения ведения реестра и заверенную нотариально или органом, который его выдал копию свидетельства о регистрации выпуска акций в бездокументарной форме существования. Кроме этого акционерное общество не менее чем за 10 календарных дней до даты прекращения ведения реестра должно заключить с соответствующим депозитарием и хранителем договор об обслуживании эмиссии ценных бумаг и договор об открытии счетов в ценных бумагах собственникам, которые являются зарегистрированными лицами в реестре владельцев именных ценных бумаг на дату прекращения ведения реестра.

В дальнейшем на определенную общим собранием дату прекращения операций регистратором прекращаются операции по счетам номинальных держателей после чего на дату прекращения ведения реестра депозитарными учреждениями выполняется

операція по установленню обмеження на здійснення операцій со всіма акціями випуска, дематеріалізується, існуючими в їх системі учета, припиняються операції в реєстрі власників іменних цінних паперів і, відповідно, складається реєстр власників іменних цінних паперів в паперовій і електронній формі в необхідному кількості екземплярів. Вказаний реєстр в подальшому передається реєстратором емітента, і в разі, якщо не всі акції були обездвижені акціонерами - відповідному зберігачу, якому також передаються завершені копії документів об існуючих об'єктах акцій. Крім цього в разі наявності викуплених емітентом акцій реєстродержатель повинен видати емітенту виписку о стані лицевого рахунку емітента, складену на дату припинення ведення реєстра.

Після передачі реєстра емітент зобов'язаний депонувати глобальний сертифікат в депозитарія, який в процесі 1 робочого дня після виконання депозитарних операцій, пов'язаних з депонуванням глобального сертифіката, здійснює дематеріалізацію акцій шляхом проведення депозитарних операцій по рахункам відповідних осіб (емітента; депозитаріїв - кореспондентів і зберігачів, що є номінальними держателями раніше обездвижених акцій в реєстрі власників іменних цінних паперів; зберігача якому емітентом укладено договір об відкритті рахунків в цінних паперах акціонерам, не обездвижили свої акції; зберігачів, на рахунках в цінних паперах яких в депозитарії враховуються обездвижені акції цього випуска акцій), повідомляє всіх вищезгаданих депозитаріїв і зберігачів о проведенні депозитарних операцій по дематеріалізації акцій відповідного випуска, надає їм розпорядження о проведенні дематеріалізації цих акцій в їх системах депозитарного учета і після отримання від всіх депозитаріїв-кореспондентів і зберігачів повідомлень о виконанні його розпорядження повідомляє їх і емітента в процесі 1 дня о завершенні дематеріалізації.

При цьому рахунки в цінних паперах для зарахування дематеріалізованих акцій держателям акцій, не здійснили обездвиження акцій до закриття реєстра власників іменних цінних паперів, відкриваються зберігачем на основі заяви емітента, яку емітент повинен надати не пізніше 3-х робочих днів з дати передачі реєстра і відкриваються в процесі 30 календарних днів з дати отримання зберігачем такої заяви. В свою чергу дематеріалізовані акції зараховуються на такі рахунки на основі розпорядження емітента о зарахуванні, що повинно бути подано емітентом в процесі 3-х робочих днів після депонування емітентом глобального сертифіката в депозитарії.

Стоить також відзначити, що згідно п.4.7. Положення тільки з дати отримання повідомлення о завершенні дематеріалізації зберігачі мають право проводити депозитарні операції з дематеріалізованими акціями, т.е. фактично з дати припинення ведення реєстра власників іменних цінних паперів суспільства і до моменту завершення дематеріалізації акцій провести будь-які операції з акціями випуска, дематеріалізується технічно неможливо.

Конечно, в одной статье подробно описать всю процедуру дематериализации акций невозможно, более того, проведение дематериализации может иметь свои особенности, связанные с определенными особенностями эмитента, который ее осуществляет. В любом случае не стоит откладывать проведение дематериализации на долгий срок и до ее начала есть смысл должным образом подготовиться к ее проведению, в том числе выбрать хранителя и депозитария, согласовать с ними условия договоров, решить вопрос о порядке и стоимости хранения первичных документов системы реестра владельцев именных ценных бумаг общества и т.д.

