

РЕСТРУКТУРИЗАЦИЯ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА: ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЛАТВИИ

Существует доход, который владелец доли в капитале коммерческого общества (или иногда — его наследник) может получить в случае ликвидации, реорганизации или отказа от участия в повышении основного капитала этого общества. С середины 90-х годов прошлого века этот облагаемый налогом доход физических лиц в налоговом законодательстве Латвии назывался «доход от ликвидации и реорганизации» и облагался налогом по общей ставке 25%. Разные варианты расчета этого облагаемого дохода и возможности уклонения от налога в то время уже существовали. В 2010 году, когда Латвия стала облагать налогом доходы физических лиц от капитала, их для нужд налогообложения разделили на две группы. Первая группа доходов от капитала представляет собой «активы капитала» (недвижимость, доли в капитале и другие ценные бумаги и прочее), которые способны приносить «плоды» их хозяевам. Доходы первой группы возникают как прирост капитала при отчуждении упомянутых активов и облагаются налогом по ставке 15%. В составе первой группы доходов от капитала появился доход в форме «ликвидационной квоты». Доходы второй группы — это упомянутые «плоды» (дивиденды, проценты и прочее), которые хозяева активов могут получать регулярно в течение периода владения. Эти доходы облагаются налогом по ставке 10% в день получения дохода. Для дивидендов днем получения дохода считается день их начисления в ходе распределения прибыли.

Порядок расчета данной облагаемой налогом величины ликвидационной квоты и распределенной в пользу участников прибыли оставляет много неясностей.

Логично, что при введении нового термина «ликвидационная квота», введенного в закон, надо было из закона исключить ранее употреблявшийся термин «доход от ликвидации и реорганизации». Это и было сделано для физических лиц — нерезидентов Латвии. Не ясно, однако, почему из списка облагаемых доходов резидентов почему-то НЕ исключен прежний доход «от ликвидации и реорганизации». Теперь у нерезидентов Латвии (иностранных плательщиков) ликвидационная квота как облагаемый доход фигурирует только в составе доходов от капитала (налог 15%), а у резидентов (внутренних плательщиков) в двух местах: и в доходах от капитала (налог 15%), и отдельно как «доход от ликвидации и реорганизации» (ставка налога не ясна).

Так, в статье 13 о доходах на прирост капитала Модульной Налоговой Конвенции [5, ст. 13] ликвидационная квота не упоминается в составе доходов от прироста капитала. Правда, в пункте 5 этой статьи есть норма о возможных «прочих доходах» данной группы. Можно предположить, что ликвидационная квота подразумевается именно здесь. Тогда она, как и все «прочие доходы от капитала», облагается налогом на капитал только в той стране, резидентом которой является их получатель: „5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident”. Именно поэтому в законах ЛР не предусмотрено удерживать налог с ликвидационной квоты, которую получают иностранные компании. Но физические лица — нерезиденты не исключены из состава плательщиков налога с этого дохода.

«Комментарии к Модульной налоговой Конвенции» [6] оговаривают, что состав доходов от прироста капитала и порядок их налогообложения весьма существенно отличаются в разных странах [6, параграф 1, стр 196/238]. Сказано, что ни Конвенция, ни Комментарии к ней не анализируют этих различий. Однако, если в стране те или иные доходы этой группы облагаются налогом, то Конвенция и Комментарии определяют, как именно они должны быть обложены налогом [6, параграф 3-4, там же]: под налог попадает разница между доходом и расходами, относящимися к нему.

Таким образом, можно сделать вывод, что ликвидационная квота (или что то же самое – доход от ликвидации и реорганизации) могут быть составной частью доходов от прироста капитала. Она становится объектом налогообложения при отчуждении активов капитала, но должна облагаться налогом в стране резиденции получателя дохода. Латвия учла это положение только в отношении инвесторов, не являющихся физическим лицом, тогда как конвенция дает это право любому лицу.

Текст Закона устанавливает, что налогообложению подлежит величина, состоящая из разницы между ликвидационной квотой в понимании Коммерческого закона и стоимостью вложений участника в основной капитал (уставный фонд) общества: $\text{Налогооблагаемый доход от прироста капитала} = \text{Ликвидационная квота в понимании Коммерческого закона Латвии} - \text{стоимость вложения участника в основной капитал}$.

Возникает несколько вопросов, на которые нет четких, недвусмысленных ответов в законодательстве ЛР. Есть только предположения налогоплательщиков, которыми руководствоваться весьма рискованно.

Первый вопрос: в Коммерческом законе Латвии [2] нигде не фигурирует термин «ликвидационная квота», поэтому неясно, что следует понимать под её величиной? Можно предположить, что это брутто-сумма, которую получают участники или их наследники, когда фирма ликвидируется, ее активы продаются, долги возвращаются кредиторам, и остается сумма, распределяемая участникам общества. Однако Коммерческий закон Латвии допускает выплату таких доходов в четырех случаях, среди которых один возникает при ликвидации, второй – при отказе от реорганизации, третий – в случае смерти участника и выплате компенсации наследникам, четвертый – при отказе участника участвовать в повышении основного капитала (уставного фонда) общества. Не совсем ясно, все ли эти случаи порождают ликвидационную квоту или только некоторые из них...

Второй вопрос: что следует считать «стоимостью вложения участника...»?

Участники общества имеют право и реально будут накануне ликвидации увеличивать основной капитал. Для этого можно перевести в уставный фонд резервы из прибыли и нераспределенную прибыль общества. В обществе не будет больше ни резервов, ни прибыли.

Право участников направлять резервы и прибыль в уставный фонд (основной капитал) общества предусмотрено в законодательстве Латвии [1, ст. 197] и в соответствующей Директиве ЕС 2012/30/ЕС от 25.10.2012г [3, ст. 17 ч.3]. Резервы и прибыль станут составной частью «вклада в капитал» и при ликвидации будут исключены из облагаемой налогом части ликвидационной квоты.. Налога на дивиденды тоже не будет, поскольку они не начисляются, а 15%-го налога на ликвидационную квоту не будет, потому что резервы и прибыль стали основным капиталом (уставным фондом) общества. Если теперь рассчитать ту часть ликвидационной квоты, которая должна облагаться налогом с капитала, то она станет значительно меньше.

Можно предположить, что передача прибыли и резервов в основной капитал общества и их регистрация как вклад участников общества должна быть приравнена к процессу распределению прибыли общества, а значит – облагаться налогом как и дивиденды из прибыли общества. Вероятно, именно это и имеется в виду под процессом «распределение резервов между участниками» в Директиве 2012/30/ЕС 2012 года [3,-ст.17 ч.1,3,7;ст.37 и 43]. Там ограничивается возможность данного процесса в случаях, например, защиты кредиторов. Однако данная Директива в латышском переводе вообще не использует тезис о каком-либо «распределении в пользу участников». Эта ёмкая фраза при переводе с английского заменена на термин «выплаты участникам» [4,-ст.17 ч.1,3,7;ст.37 и 43]. Таким образом, из латвийского регулирования исчезли такие процессы распределения в пользу участников, как перевод прибыли и резервов в основной капитал. Ограничивается, а значит, и облагается налогом только РЕАЛЬНЫЕ денежные выплаты участникам. Вот и сложилась ситуация, при которой перевод прибыли и резервов в основной капитал не есть форма выплаты дивидендов. То есть эти процессы выводятся из налогообложения.

Отметим, что кто-то из участников общества мог приобрести свою нынешнюю долю путем купли этой доли с эмиссионной наценкой, что разрешено Коммерческим законом Латвии и других стран. Размер этой наценки мог быть весьма существенным. В этом случае в собственном капитале общества появилось бы еще одно слагаемое – эмиссионная наценка. Если эту сумму ввести в наш условный пример, то сумма эмиссионной наценки (например, в 20 тыс евро) станет составной частью собственного капитала общества. Однако её судьба зависит от того, есть ли еще в составе претендентов на ликвидационную квоту тот участник, который приобретал свою долю с этой наценкой.

Если он еще не вышел из состава участников, то в момент ликвидации сумма уплаченной им эмиссионной наценки будет включена в «стоимость приобретения долей». Следовательно, она исключается из налогооблагаемой части ликвидационной квоты. При ликвидации общества возврат эмиссионной наценки по своей природе и форме ничем не отличается от возврата вклада в основной капитал общества.

Если же среди участников общества в момент ликвидации уже нет того, кто эту наценку платил, то сумма эмиссионной наценки станет частью облагаемой налогом ликвидационной квоты, так как будет распределяться между участниками. Чтобы не платить налог с этой суммы, участники могут до подачи заявления о ликвидации направить эмиссионную наценку в уставный фонд, распределив ее между оставшимися участниками. Это не запрещено Коммерческим законом. В этом случае налога 15% с суммы эмиссионной наценки тоже не будет.

Выводы и предложения

Целесообразно на законодательном уровне принять одно из политических решений. Первый вариант – в «стоимость вложений участников» включать только те вклады физических лиц в уставный фонд, которые осуществлены за счет собственных средств владельца долей (акций). Все эти суммы могут заслуженно считаться «вложением в общество».

Данное предложение требует дискуссии, обсуждения учеными и практиками бизнеса, моделирования подобных ситуаций, их результатов с точки зрения выполнения налогами их функций.

Обсуждению можно предложить еще группу вопросов, требующих ответа для расчета налога на прирост капитала:

• если чистая прибыль прошлых лет может полностью включаться в необлагаемую часть ликвидационной квоты, то почему чистая прибыль года ликвидации должна облагаться налогом на капитал?

• если чистая прибыль года ликвидации попадает в облагаемую часть ликвидационной квоты, то справедливо ли ее облагать налогом по ставке 15%, в то время как эта же прибыль, будучи начисленная как дивиденды, попала бы к участнику после удержания налога 10%?

Оставленные без ответа, эти вопросы всегда будут базой уклонения от уплаты налогов или причиной конфликтов между налогоплательщиками и налоговой администрацией.

Список использованных источников:

1. Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: 1993. gada 01. maija (speka no 01.01.1994.). LATVIJAS REPUBLIKAS LIKUMS // Latvijas Vestnesis 32, 01.06.1993., Zinotajs», 22/23, 10.06.1993. // <http://likumi.lv/doc.php?id=56880>

2. Komerclikums: 2000. gada 13. aprīļa likums. LATVIJAS REPUBLIKAS LIKUMS // Latvijas Vestnesis, 158/160 (2069/2071), 04.05.2000., Zinotajs, 11, 01.06.2000. – p.197(5), p. 250(4), 198(1)8. <http://likumi.lv/doc.php?id=5490> In Engl.: http://www.vvc.gov.lv/advantagcms/LV/meklet/meklet_dokumentus.html?query=+The+Commercial+Law+of+Latvia&Submit=Mekl%C4%93t&resultsPerPage=10

3. Directive 2012/30/EU of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 on coordination of safeguards which, for the protection of the interests of members and others, are required by Member States of companies within the meaning of the second paragraph of Article 54 of the Treaty on the Functioning of the European Union, in respect of the formation of public limited liability companies and the maintenance and alteration of their capital, with a view to making such safeguards equivalent Text with EEA relevance/- <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32012L0030>

4. EIROPAS PARLAMENTA UN PADOMES DIREKTĪVA 2012/30/ES (2012. gada 25. oktobris) http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2012.315.01.0074.01.LAV

5. ARTICLES OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL [on 22 July 2010]- 25pages.- <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf>

6. COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL TAX CONVENTION (CONDENSED VERSION)–ISBN-978-92-64-08948-8.OECD 2010-423pages. - <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

М.В. Маркусенко, к.э.н., доцент,

УО «Белорусский государственный экономический университет»

***О.В. Сиваграков, к.э.н., доцент, Международный государственный
экологический институт им. А.Д. Сахарова,***

О.Л. Шулейко, к.э.н., доцент,

Национальная академия наук Беларуси, Минск (Беларусь)

ЭКОСИСТЕМНЫЕ УСЛУГИ ПОВТОРНО ЗАБОЛОЧЕННЫХ ТЕРРИТОРИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Важнейшими проблемами, стоящими в настоящее время перед обществом, является обеспечение населения водой, продовольствием и энергией, а также сохранение климата и природных экосистем. В результате нерациональной хозяйственной дея-