

субъектов финансово-хозяйственной деятельности, что достигается существованием определенных законодательных норм и правил.

ОБРАЩЕНИЕ ВЗЫСКАНИЯ НА ИМУЩЕСТВО ЧАСТНОГО УНИТАРНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВА, УЧЕТА, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Коротаев С.Л., д.э.н., профессор БГЭУ, директор ЗАО «АудитКонсульт»

Аннотация. Исследуются проблемные вопросы, обусловленные обращением взыскания на имущество физического лица, являющегося учредителем частного унитарного предприятия и, соответственно, собственником имущества такого предприятия. В частности, рассматриваются законность обращения взыскания на имущество ЧУП, возможные варианты бухгалтерского учета и налогообложения таких операций.

FORECLOSURE ON THE PROPERTY OF A PRIVATE UNITARY ENTERPRISE: PROBLEMATIC ISSUES OF LAW, ACCOUNTING, TAXATION

S. L. Korotayev, Doctor of Economics, Professor of BSEU, Director of auditing company «AuditConsult»

Abstract. Explores the problematic issues due to foreclosure on the property of the individual, a founder of the private unitary enterprise and, accordingly, the owner of the property of such enterprise. In particular, we consider the legality of the foreclosure on the property PUE, options accounting and taxation of such operations.

Введение. На практике имеют место случаи, когда по постановлению суда обращается взыскание на имущество физического лица – учредителя частного унитарного предприятия (далее – ЧУП) по долгам этого учредителя перед его кредиторами.

В этой связи возникают следующие проблемные вопросы, на которые законодательство однозначных ответов не дает:

- Возможно ли обращение взыскания на имущество ЧУП, собственником которого является физическое лицо-учредитель этого ЧУП?

Если возможно, какие особенности характерны для такой операции?

- На какую стоимость имущества ЧУП может быть обращено взыскание по долгам учредителя ЧУП перед кредиторами: на все имущество предприятия или только на то, которое обеспечивается собственным капиталом?

- Как в учете ЧУП отразить обращение взыскания на имущество ЧУП, собственником которого является учредитель ЧУП?

Возникает ли объект налогообложения подоходным налогом по такой операции?

- Как в учете ЧУП показать расчет с кредиторами учредителя ЧУП имуществом ЧУП?

- Возможно ли обращение взыскания по долгам учредителя ЧУП на ЧУП как имущественный комплекс ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1) Едронова, В.Н. Генезис зарубежных концепций стратегического финансового планирования/В.Н. Едронова, А.В. Воробьев// Финансы и кредит. – 2011. - №18 (450). – С. 2-8.

2) Резник, Г. Концепции стратегического управления: эволюция и сущность/Г. Резник, О. Яшина// Проблемы теории и практики управления. – 2012. - №5. – С. 35-42.

3) Рудковская, О.Г. Определение уровня финансовой силы предприятия в системе оценки стратегического финансового потенциала (на примере ОАО «Ольса», г. Могилев)/О.Г. Рудковская// Бухгалтерский учет и анализ. – 2015.- №7 – С.9-16.

4) Самаль, Л.С. Формирование финансово-экономической модели устойчивости предприятия/ Л.С. Самаль, Национальная академия наук Беларуси, Институт экономики. – Минск: Право и экономика, 2009. – 118 с.

5) Стратегический менеджмент/ под редакцией А.Н. Петрова. – СПб.: Питер, 2010. – 496 с.

плекс?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, проанализируем нормы действующего законодательства по рассматриваемой проблематике и выработаем конкретные подходы к решению имеющихся проблем.

Правовое обеспечение обращения взыскания на имущество ЧУП

В соответствии с Разъяснением Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 18.11.2008 г. № 03-29/2477 «О порядке обращения взыскания на долю участника в уставном фонде» (далее – Разъяснение ВХС от 18.11.2008 г. № 03-29/2477) [1] порядок обращения взыскания на долю участника, установленный в отношении участников хозяйственных обществ ст. 104 Закона Республики Беларусь от 09.12.1992 г. № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (далее – Закон «О хозяйственных обществах») [2], с учетом особенностей, характерных для унитарных предприятий, представляется применимым и в случаях, когда должник является учредителем унитарного предприятия.

Напомним, что ст. 104 Закона «О хозяйственных обществах» установлен следующий порядок обращения взыскания на долю (часть доли) участника в уставном фонде хозяйственного общества:

1. Обращение взыскания на долю (часть доли) участника допускается только на основании решения суда (абзац 1 ст. 104).

2. В случае обращения взыскания на долю (часть доли) участника по долгам этого участника общество либо остальные участники этого общества по решению общего собрания участников общества, принятому единогласно без учета голосов участника, на долю (часть доли) которого обращается взыскание, вправе выплатить кредиторам действительную стоимость доли (части доли) участника общества (абзац 2 ст. 104).

3. Действительная стоимость доли (части доли) участника, на которую обращается взыскание, выплачивается кредиторам остальными участниками общества пропорционально их долям в уставном фонде общества, если иной порядок определения размера выплаты не предусмотрен уставом общества или решением общего собрания участников, принятым единогласно без учета голосов участника, на долю (часть доли) которого обращается взыскание (абзац 3 ст. 104).

4. Действительная стоимость доли (части доли) участника, на которую обращается взыскание, определяется по балансу (книге учета доходов и расходов), составленному на момент предъявления кредиторами требования к обществу (абзац 4 ст. 104).

5. По соглашению кредиторов с обществом или его участниками выплата действительной стоимости доли (части доли) участника, на которую обращается взыскание, может быть заменена выдачей имущества в натуре (абзац 5 ст. 104).

6. В случае, если в течение трех месяцев с момента предъявления кредиторами требования общество или его участники не выплатят действительную стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде общества либо не выдадут в натуре имущество, соответствующее такой стоимости, кредиторы вправе требовать продажу этой доли (части доли) с публичных торгов в порядке, установленном законодательством (абзац 6 ст. 104).

С учетом норм Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК) [3] основными принципиальными особенностями, характерными для унитарных предприятий, в частности для ЧУП, которые, с нашей точки зрения, должны учитываться при установлении порядка обращения взыскания на имущество ЧУП, являются следующие:

1. Унитарное предприятие не наделено правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество (п. 1 ст. 113 ГК).

2. Имущество ЧУП находится в частной собственности физического лица (совместной собственности супругов) либо юридического лица и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения (п. 2 ст. 113 ГК).

3. Право собственности на имущество, приобретенное унитарным предприятием по договорам или иным основаниям, приобретает собственником имущества этого унитарного предприятия (п. 2 ст. 210 ГК).

4. Решение об изъятии имущества у унитарного предприятия в порядке и случаях, предусмотренных законодательством либо уставом, принимается собственником имущества унитарного предприятия (п. 6 ст. 113 ГК).

5. Обращение взыскания на имущество унитарного предприятия, принадлежащего супругам на праве совместной собственности, не допускается (п. 3 ст. 259 ГК).

С учетом названных выше особенностей, а также установленного законодательством порядка обращения взыскания на долю участников в уставном фонде хозяйственных обществ обращение взыска-

ния на имущество ЧУП, собственником которого является учредитель ЧУП, должно, с нашей точки зрения, осуществляться с использованием следующих подходов:

1. Обращение взыскания на имущество ЧУП, собственником которого является учредитель ЧУП, должно производиться только на основании решения суда.
2. В случае обращения взыскания на имущество ЧУП по долгам его учредителя решение о направлении имущества ЧУП на расчеты с кредиторами учредителя принимается учредителем ЧУП.
3. По соглашению кредиторов с учредителем ЧУП расчеты с кредиторами могут быть произведены путем выдачи кредиторам имущества ЧУП в натуре.
4. Стоимость имущества ЧУП, на которую может быть обращено взыскание, должна определяться по балансу (книге учета доходов и расходов), составленному на момент предъявления кредиторами требования к учредителю ЧУП.
5. В случае, если в течение трех месяцев с момента предъявления кредиторами требования к учредителю ЧУП с ними не будет произведен расчет, кредиторы вправе требовать продажу ЧУП или имущества ЧУП.

Один из принципиальнейших вопросов, на которое законодательство не дает ответа, – на какое имущество ЧУП (на какую его стоимость) может быть обращено взыскание по требованию кредиторов и решению суда: на все имущество, имеющееся на балансе ЧУП, или только то, которое обеспечивается собственным капиталом ЧУП?

Рассмотрим этот проблемный вопрос более подробно.

С одной стороны, каких-либо ограничений по изъятию имущества ЧУП его учредителем действующим законодательством не предусмотрено.

То есть учредитель ЧУП может изъять любое имущество ЧУП и, соответственно, этим имуществом рассчитаться по своим долгам перед кредиторами. Но как быть в случае, если учредитель ЧУП не изымает имущество ЧУП? Отвечает ли в таком случае ЧУП по обязательствам своего учредителя? И если отвечает, то в каком объеме?

В этой связи следует обратить внимание на п. 5 ст. 113 ГК, согласно которому унитарное предприятие не несет ответственности по обязательствам собственника имущества, за исключением случаев предусмотренных ГК.

Как справедливо отмечают некоторые специалисты [4], таких особых случаев ГК специально не оговаривает. В этой связи этими специалистами констатируется, что с учетом норм ГК «принудительное обращение взыскания на имущество унитарного предприятия и арест такого имущества по долгам учредителя недопустимы в силу самостоятельности и обособленности имущественных обязательств унитарного предприятия и его учредителя». Вместе с тем, такой обусловленный законодательством подход признается несправедливым, поскольку отсутствие возможности обращения взыскания на имущество ЧУП, собственником которого, с учетом норм ГК, является учредитель ЧУП, может привести к тому, что учредитель ЧУП может намеренно не рассчитываться по своим личным долгам, оставаясь собственником имущества ЧУП.

С другой стороны, если исходить из того, что обращение взыскания на имущество ЧУП по личным долгам учредителя ЧУП возможно, то на практике может возникнуть ситуация, при которой в результате удовлетворения требований кредиторов учредителя ЧУП будут ущемлены права кредиторов ЧУП. И это при том, что имущественные обязательства ЧУП перед кредиторами обособлены от имущественных обязательств учредителя ЧУП перед своими личными кредиторами.

Понимая, что рассматриваемая нами ситуация требует своего правового урегулирования, в своих последующих рассуждениях мы будем исходить из того, что обращение взыскания на имущество ЧУП, которое находится в собственности учредителя ЧУП, возможно, тем более, что это следует из уже называвшегося Разъяснения ВХС от 18.11.2008 г. № 03-29/2477.

Кроме того, такая возможность косвенным образом следует и из п. 3 ст. 259 ГК, согласно которому не допускается обращение взыскания на имущество унитарного предприятия, принадлежащего супругам на праве совместной собственности. Такое специально оговоренное ограничение на имущество унитарного предприятия, принадлежащего супругам, свидетельствует о том, что если имущество унитарного предприятия не является совместной собственностью супругов, то обращение взыскания на имущество ЧУП может иметь место.

Полагаем, что обращение взыскания на имущество ЧУП по долгам его учредителя возможно только в отношении имущества, обеспечиваемого собственным капиталом ЧУП. (По аналогии с участниками хозяйственных обществ, на долю которых обращается взыскание и которые отвечают перед кредиторами исключительно в пределах действительной стоимости своей доли в уставном фонде общества,

определяемой из величины чистых активов общества, приходящейся на долю участника общества.) Не может учредитель ЧУП по обращенному на него взысканию путем увеличения задолженности ЧУП перед третьими лицами. В этой связи ответственность учредителя ЧУП возможна, с нашей точки зрения, исключительно в пределах величины чистых активов ЧУП.

Данный вывод основывается, в частности, и на следующих рассуждениях.

Как уже отмечалось выше, учредитель ЧУП является собственником его имущества, т.е. учредителя ЧУП можно рассматриваться в качестве собственника предприятия как имущественного комплекса, которое может отчуждаться третьим лицам, но не по составляющим элементам, а в целом как предприятие.

При такой продаже происходит исключительно смена собственника ЧУП, само же предприятие как работало, так и будет работать, но уже с новым собственником. Очевидно, что основным в вопросе продажи предприятия является его цена. Именно из цены отчуждения будет в итоге определяться доход продавца и, соответственно, та сумма, на которую может быть обращено взыскание по долгам учредителя ЧУП.

Полагаем, что базовой ценой ЧУП (ценой, исходя из которой формируется договорная стоимость отчуждаемого предприятия) является величина чистых активов ЧУП, т.е. балансовая стоимость имущества ЧУП, не обремененная обязательствами ЧУП перед третьими лицами.

И именно в пределах величины чистых активов ЧУП при обращении взыскания на имущество ЧУП должна, с нашей точки зрения, определяться ответственность учредителя ЧУП по его личным обязательствам перед кредиторами.

Отметим, что обращение взыскания по долгам учредителя ЧУП на имущество ЧУП в пределах стоимости чистых активов ЧУП не затрагивает обязательства самого ЧУП перед его кредиторами, поскольку эти обязательства обеспечиваются соответствующим имуществом в активах ЧУП, которое в конечном итоге может быть отчуждено, а вырученные от продажи средства направлены на расчеты с кредиторами ЧУП.

Ранее нами уже отмечалось, что решение об изъятии имущества у унитарного предприятия принимается собственником имущества такого предприятия. Но как быть, если такое решение собственником не принимается? В таком случае кредиторы, с нашей точки зрения, вправе требовать не только продажу имущества ЧУП, но и самого ЧУП как имущественного комплекса.

Отметим, что продажа ЧУП как имущественного комплекса с целью погашения долгов учредителя ЧУП перед своими кредиторами является той формой обращения взыскания на имущество учредителя, при которой не возникает противоречия с нормами законодательных актов, согласно которым унитарное предприятие не несет ответственности по обязательствам собственника его имущества, что мы явно наблюдаем при изъятии имущества ЧУП его учредителем для погашения долгов перед кредиторами.

Учет и налогообложение при обращении взыскания на имущество ЧУП

С учетом обозначенных нами выше подходов к операциям, связанным с обращением взыскания на имущество учредителя ЧУП, в частности на имущество ЧУП, учредителем которого он является, полагаем, что в бухгалтерском учете ЧУП причитающуюся кредиторам задолженность учредителя ЧУП, на которую обращается взыскание, в пределах величины чистых активов ЧУП возможно отражать записью по дебету счетов учета собственного капитала (собственных источников) (счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 80 «Уставный капитал») в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Последовательность «выборки» собственного капитала применительно к рассматриваемой ситуации действующим законодательством не регламентируется, в связи с чем, по нашему мнению, ЧУП в лице его учредителя может определить ее самостоятельно. Однако очевидно, что уставный фонд может определяться в качестве источника только после «выборки» других собственных источников общества.

Если уставный капитал ЧУП выступил источником обеспечения расчетов с кредиторами учредителя ЧУП, очевидно, что уставный фонд ЧУП уменьшился и это требует внесения соответствующих изменений в устав ЧУП.

При этом следует учитывать, что в соответствии с п. 3 ст. 47 ГК если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана в установленном порядке уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости ее чистых активов.

Рассмотрим далее налогообложение операций, обусловленных обращением взыскания на имуще-

ство ЧУП.

Как уже отмечалось выше, собственником имущества ЧУП является его учредитель. Соответственно, обращение взыскания на имущество ЧУП – есть обращение взыскания в отношении учредителя ЧУП. Именно учредитель ЧУП производит закрытие своей задолженности перед кредиторами принадлежащим ему имуществом ЧУП. А это, с нашей точки зрения, предполагает изъятие по решению учредителя ЧУП имущества ЧУП.

В соответствии с подп. 2.27 п. 2 ст. 153 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [5] объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц не признаются доходы, полученные «физическим лицом от унитарного предприятия или учреждения, собственником имущества которого выступает это физическое лицо, в размере изъятых по решению такого лица у унитарного предприятия или учреждения денежных средств и (или) в размере стоимости иного изъятых имущества (доли в праве собственности на имущество), не превышающих сумму денежных средств и (или) стоимость иного имущества (доли в праве собственности на имущество), ранее переданных этому унитарному предприятию или учреждению в хозяйственное ведение или оперативное управление (за исключением суммы взноса (вклада) в уставный фонд такого унитарного предприятия или учреждения)».

С учетом названной выше нормы НК изымаемое собственником ЧУП имущество ЧУП для расчета с кредиторами учредителя ЧУП сверх стоимости имущества, которое ранее передавалось ЧУП его собственником в хозяйственное ведение или управление (за исключением суммы взноса (вклада) в уставный фонд ЧУП), подлежит обложению подоходным налогом.

При этом, с учетом абзаца 2 подп. 2.27 п. 2 ст. 153 НК, сумма изъятых денежных средств и (или) стоимость изъятых имущества (доли в праве собственности на имущество) и сумма денежных средств и (или) стоимость иного имущества (доли в праве собственности на имущество), ранее переданных ЧУП в хозяйственное ведение или оперативное управление (за исключением суммы взноса (вклада) в уставный фонд такого УП), подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день изъятия денежных средств и (или) иного имущества (доли в праве собственности на имущество) из хозяйственного ведения или оперативного управления УП и на день передачи денежных средств и (или) иного имущества (доли в праве собственности на имущество) этому УП в хозяйственное ведение или оперативное управление (за исключением суммы взноса (вклада) в уставный фонд УП).

С учетом норм ст. 175 НК ЧУП как источник дохода своего учредителя выступает по отношению к учредителю налоговым агентом и как налоговый агент имеет права и несет ответственность, установленные ст. 23 НК и главой 16 НК.

В соответствии с п. 8 ст. 175 НК ЧУП как налоговый агент обязано удержать исчисленную сумму подоходного налога с физических лиц непосредственно из доходов учредителя ЧУП при их фактической выплате.

Удержание у плательщика исчисленной суммы подоходного налога с физических лиц производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом плательщику, при фактической выплате указанных денежных средств плательщику либо по его поручению третьим лицам.

Учитывая изложенное, начисляемая участнику стоимость имущества, на которую обращается взыскание, должна учитывать сумму подоходного налога, которую должно уплатить с дохода учредителя ЧУП само ЧУП как налоговый агент.

Таким образом, с учетом обозначенных нами учетных и налоговых аспектов, расчет с кредиторами по причитающейся им стоимости имущества ЧУП, на которую обращено взыскание по задолженностям учредителя ЧУП перед кредиторами, возможно, с нашей точки зрения, отражать в учете ЧУП следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т счета 75 «Расчеты с учредителями» К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на стоимость имущества ЧУП, на которую обращено взыскание;
- Д-т счета 75 «Расчеты с учредителями» К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму подоходного налога, исчисленную в установленном законодательством порядке с дохода учредителя ЧУП по имуществу ЧУП, собственником которого он является, направляемому в порядке расчетов с кредиторами учредителя.

И далее:

- Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т счета 51 «Расчетные счета» на стоимость имущества ЧУП, на которую обращено взыскание (если расчет осуществляется денежными средствами).

Выводы и предложения

Проведенное нами исследование позволяет сделать следующие выводы и предложения:

1. Законодательство Республики Беларусь не позволяет однозначно утверждать о возможности или невозможности обращения взыскания на имущество ЧУП по долгам учредителя ЧУП, являющегося, в соответствии с нормами ГК, собственником имущества ЧУП.

В этой связи представляется целесообразным законодательное решение данной проблемы путем внесения соответствующих изменений и дополнений в Гражданский кодекс Республики Беларусь.

2. По нашему мнению, обращение взыскания на имущество ЧУП по долгам учредителя ЧУП возможно только в пределах величины чистых активов ЧУП, поскольку обращение взыскания на имущество ЧУП, обеспечиваемое обязательствами самого ЧУП, ведет к ущемлению прав кредиторов ЧУП.

Такой подход коррелирует с порядком, установленным действующим законодательством для случая, когда происходит обращение взыскания на долю участника в уставном фонде хозяйственного общества, действительная стоимость которой определяется исходя из величины чистых активов общества, приходящейся на долю участника в уставном фонде этого общества.

3. В бухгалтерском учете ЧУП причитающуюся кредиторам задолженность учредителя ЧУП, на которую обращается взыскание, в пределах величины чистых активов ЧУП следует, с нашей точки зрения, отражать записью по дебету счетов учета собственного капитала в корреспонденции со счетом учета расчетов с учредителями (с возможным использованием в качестве промежуточного счета учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами).

При этом уставный капитал общества может определяться в качестве источника для расчета по долгам учредителя только при недостатке для этого других составляющих собственного капитала.

4. В силу того, что решение о направлении имущества ЧУП на расчеты с кредиторами учредителя ЧУП принимается учредителем ЧУП, такое имущество для целей налогообложения следует рассматривать как имущество ЧУП, изымаемое его собственником.

Соответственно, по такому имуществу должно производиться налогообложение в порядке, установленном подп. 2.27 п. 2 ст. 153 Налогового кодекса Республики Беларусь.

С учетом норм ст. 175 НК налогообложение дохода учредителя ЧУП по изымаемому им у ЧУП имуществу должно производиться самим ЧУП – как налоговым агентом.

5. Начисляемая учредителю ЧУП стоимость имущества, на которую обращается взыскание, должна учитывать сумму подоходного налога, которую должно уплатить с дохода учредителя само ЧУП как налоговый агент.

6. Расчет с кредиторами учредителя ЧУП имуществом ЧУП, в частности денежными средствами, следует отражать в учете ЧУП по дебету счета учета расчетов с учредителями в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

По соглашению кредиторов с учредителем ЧУП расчеты с кредиторами могут быть произведены путем выдачи кредиторам имущества ЧУП в натуре.

7. Объектом обращения взыскания на имущество учредителя ЧУП может быть не только имущество ЧУП, но и само ЧУП как имущественный комплекс.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Разъяснение Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 18.11.2008 г. № 03-29/2477 «О порядке обращения взыскания на долю участника в уставном фонде».

2. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г.).

3. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 (в ред. от 11.07.2014 г.).

4. Функ Я.И. Ответственность учредителя по долгам унитарного предприятия (комментарий к пункту 5 статьи 113 Гражданского кодекса Республики Беларусь) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015. – Дата доступа: 27.03.2009 г.

5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 30.12.2014 г.).