

Взаимозависимые лица

Общие положения

В налоговом праве под понятием **«взаимозависимые лица»** понимаются лица, наличие особых отношений между которыми может оказать влияние на условия и результаты экономических взаимоотношений между ними.

Речь идет не только о физических, либо исключительно о юридических лицах, а обо всех лицах, независимо от их статуса. В комментариях к «Основам Мирового налогового кодекса», в частности, указано, что данные лица настолько *«тесно связаны»*, что можно ожидать, что они будут действовать как единая экономическая единица или производить взаимные операции на условиях, более благоприятных, чем это было бы в случае участия несвязанных лиц. Более того, в этих комментариях также оговорено, что определение связанных лиц включает как членов семьи налогоплательщика, так и фирмы, которые *связаны* с семьей налогоплательщика посредством владения не менее чем 50% долей участия в капитале этих фирм.

Понятие **«взаимозависимых лиц»** впервые появилось в налоговом законодательстве Молдовы с момента введения в действие разделов I и II Налогового кодекса, т.е. начиная с 1998 г. И, определив данное понятие, законодатель установил ряд ограничений, которые должны быть применены по отношению к налогоплательщикам, осуществляющим сделки с такими категориями лиц. В частности, при определении обязательств по подоходному налогу, на что и будет сделан акцент в настоящей статье, соответствующие ограничения состоят в:

- обеспечении дополнительных доказательств того, что на результаты сделок не повлияла взаимозависимость сторон;
- во временном ограничении вычета понесенных расходов в пользу определенных категорий взаимозависимых лиц;
- в непризнании понесенных потерь (убытков) от реализации собственности (работ, услуг);
- и т.д.

Сделки между взаимозависимыми лицами привлекают особое внимание налоговых органов в связи с тем, что именно эти сделки наиболее часто используются для ухода (уклонения) от уплаты налогов. К сожалению, в Молдове на данном этапе не разработаны комплексные методики и тесты, которые позволили бы упростить контроль за влиянием взаимозависимости сторон на налоговые обязательства. Но это дело будущего, и ознакомление с практикой зарубежных развитых стран в этом направлении было бы эффективным для представителей разработчиков налоговой политики в Молдове и государственных налоговых органов.

Таким образом, целью введения понятия **«взаимозависимых лиц»** являлось установление со стороны государства таких правил, которые бы исключили возможность занижать налоговые обязательства перед бюджетом со стороны лиц, которые являются по отношению друг к другу взаимозависимыми.

В соответствии с п. 12) ст. 5 Налогового кодекса к **«взаимозависимым лицам»** относятся *член семьи налогоплательщика или лицо, которое контролирует налогоплательщика, контролируется налогоплательщиком либо находится вместе с ним под контролем третьего лица.*

При этом, **«семья налогоплательщика»** включает *супругу (супруга) налогоплательщика; родителей налогоплательщика; детей налогоплательщика и их супругов; деда и бабушку налогоплательщика; внуков налогоплательщика и их супругов; братьев и сестер налогоплательщика и их супругов; прадеда и прабабушку налогоплательщика; правнуков налогоплательщика и их супругов; братьев и сестер родителей налогоплательщика и их супругов; племянников налогоплательщика и их супругов; братьев и сестер деда и бабушки налогоплательщика и их супругов; детей брата и сестры родителей налогоплательщика и их супругов; детей племянников налогоплательщика и их супругов; а также перечисленных лиц со стороны супруги (супруга) налогоплательщика;*

А под понятием **«контроль»** понимается *владение (непосредственно либо через одно или более взаимозависимых лиц) 50 и более процентами капитала или прав голоса хозяйствующего субъекта. При этом физическое лицо рассматривается как лицо, владеющее всеми долями участия в капитале, принадлежащими прямо или косвенно членам его семьи.*

Критерии родства физических лиц для определения их налоговой взаимозависимости

Относительно взаимозависимости физических лиц, хотелось бы отметить, что ее критерии для целей налогообложения в какой-то степени основаны на нормах Семейного кодекса, утвержденного Законом №1316-XIV от 26.10.00 г. (*Мониторул Официал № 47-48/210 от 26.04.01 г.*). В части родства и свойства Семейный кодекс предусматривает следующее:

- *родством* считается связь, основанная на происхождении одного лица от другого или нескольких лиц от общего предка. В первом случае это родство по прямой линии, во втором - по боковой линии;
- *степень родства* устанавливается по количеству поколений;
- родственники одного из супругов являются *свойственниками* другого супруга. Линия и степень свойства соответствуют линии и степени родства.

Для более эффективного понимания взаимозависимости физических лиц, предлагаем также проанализировать статью 1500 Гражданского кодекса, в которой среди прочих норм даны характеристики родственности первой, второй, третьей и четвертой очередей родства.

Исходя из ее положений, в частности:

- *к первой очереди родства* относятся - родственники по нисходящей линии (сыновья и дочери наследодателя, в том числе родившиеся живыми после смерти наследодателя, а также усыновленные и удочеренные им сыновья и дочери), переживший супруг наследодателя и привилегированные родственники по восходящей линии (родители, усыновители) наследодателя;
- *ко второй очереди родства* относятся - привилегированные родственники по боковой линии (братья и сестры) и очередные родственники по восходящей линии (дед и бабушка как со стороны отца, так и со стороны матери) наследодателя;
- *к третьей очереди родства* относятся - очередные родственники по боковой линии (дяди и тети) наследодателя;
- *к четвертой степени родства* относятся родственники по боковой линии - племянники и племянницы, внучатые племянники и племянницы; очередные родственники по боковой линии - двоюродные братья и сестры.

Так, с учетом положений Семейного и Гражданских кодексов, в отношении физических лиц можно заключить, что если физическое лицо соответствует хотя бы одному из следующих критериев, то оно рассматривается взаимозависимым для целей налогообложения:

- а) физическое лицо, являющееся родственником с налогоплательщиком до четвертой степени родства;*
- б) физическое лицо по отношению к юридическому лицу, если это физическое лицо обладает прямо либо опосредованно (включая через лиц, взаимозависимых по отношению к нему) не менее 50% капитала или прав голоса данного юридического лица.*

Прямой и опосредованный контроль

В случае если речь идет о хозяйствующем субъекте (лицо, которое осуществляет предпринимательскую деятельность), его взаимозависимость по отношению к другим юридическим лицам определяется *только наличием контроля*, т.е. прямыми вложениями в уставной капитал, через одно или более взаимозависимых лиц. Как отмечалось выше, контроль означает владение 50 и более процентов долей в уставном капитале^[1].

Хочется отметить, что исходя из положений НСБУ своего рода взаимозависимость (*связанность сторон*) возникает при наличии долей в уставном капитале свыше 25%. Однако, если учесть то, что это правило регламентировано НСБУ, следует, что оно применимо только для целей бухгалтерского учета. Для целей же налогообложения взаимозависимость должна определяться контролем в размере 50 и более процентов долей в уставном капитале, как это регламентировано п. 12) ст. 5 НК.

Как отмечено выше, при определении наличия контроля для налоговых целей, то есть размера доли в уставном капитале, учитываются как прямые, так и косвенные доли (опосредованно через одно или более взаимозависимых лиц). Непосредственное владение долей в уставном капитале

несложно установить, и процедура такого теста является достаточно понятной. К примеру, предприятие «А» является взаимозависимым по отношению к предприятию «В», поскольку доля участия предприятия «А» в капитале предприятия «В» составляет 60% (т.е. более 50%). Какие-либо рекомендации или разъяснения относительно **опосредованного владения** долей в уставном капитале, при котором также возникает взаимозависимость сторон, сложно представить, поскольку на сегодняшний день по данному вопросу не существуют никаких инструктивных материалов со стороны Правительства, Министерства финансов либо ГГНИ. Используя практику Российской Федерации можно предположить, что в данном случае речь идет о производстве долей таких взаимозависимых лиц.

Пример 1: *Предприятие «С» является учредителем предприятия «Д», и его доля участия в капитале последнего составляет 70%. В свою очередь, предприятие «Д» является учредителем в предприятии «К», доля участия в капитале которого составляет 80%. В данном случае очевидным является тот факт, что взаимозависимыми лицами являются как предприятия «С» и «Д», так и предприятия «Д» и «К», поскольку прямые доли в уставной капитал в указанных двух случаях превышают 50%. Косвенное же владение долей может рассматриваться у предприятия «С» по отношению к предприятию «К», несмотря на то, что прямых взаимных вложений в уставной капитал друг друга не существуют. В данном случае владение более 50% долей в уставном капитале у предприятия «С» в предприятии «К» возникает опосредованно (косвенно) посредством вложений в капитал предприятием «Д», поскольку предприятие «С» контролирует предприятие «Д», а «Д», в свою очередь, контролирует предприятие «К». Соответствующее косвенное (опосредованное) владение составляет 56% (т.е. $70\% \times 80\%$).*

Вышеприведенный подход применяется в России, и, естественно, является достаточно логичным. Однако, несомненно, сложно дать какие-либо точные комментарии относительно порядка определения опосредованного владения долей в уставной капитал через одно или более взаимозависимых лиц до издания каких-либо официальных разъяснений по данному вопросу со стороны компетентных государственных органов Молдовы.

Рассматривая ситуацию опосредованного участия физических лиц в контроле юридического лица, можно сделать вывод, что в случае, если учредителями предприятия являются физические лица, которые между собой являются родственниками до четвертой степени родства, т.е. подпадают под понятие «семья налогоплательщика», то их доли суммируются при определении налоговой взаимозависимости.

Пример 2: *В состав учредителей предприятия ООО «Рикко» входят:*

- г-р. Попа Игорь, доля которого составляет 25%;
- г-р. Попа Анастасия, доля которой составляет 30%;
- г-р. Нистор Елена, доля которой составляет 15%;
- ООО «Метал» с долей 30%.

На первый взгляд, ни один из учредителей не может рассматриваться в качестве взаимозависимого лица, поскольку ни у одного из них имеющаяся доля в уставном капитале не достигает предельного лимита 50%. Однако, если учесть, что двое из учредителей (Попа Игорь и Попа Анастасия) являются супругами, т.е. являются членами одной семьи, их доли суммируются. И поскольку в нашем примере при суммировании соответствующих долей участия получается сумма, превышающая 50% (т.е. $25\% + 30\% = 55\%$), следует, что оба указанных лица будут рассматриваться для предприятия в качестве взаимозависимых по отношению к нему лиц.

Трудовые взаимоотношения и налоговая взаимозависимость

Должностные лица либо работники по найму, которые находятся в родственных отношениях с учредителями, не всегда рассматриваются в качестве взаимозависимых лиц по отношению к предприятию (юридическому лицу), с которым у них существуют трудовые правоотношения, поскольку взаимозависимость для целей налогообложения определяется только по признаку долевого участия в уставном капитале (включая через членов семьи до четвертой степени родства).

Несмотря на то, что между предприятием и наемным работником существуют определенные специфические отношения, все же гражданин, который по отношению к предприятию имеет лишь статус работника по найму, не может рассматриваться в качестве взаимозависимого лица, даже

если соответствующий работник является директором, бухгалтером или другим должностным лицом предприятия.

Работник предприятия может стать взаимозависимым лицом в том случае, если одновременно с этим он, вместе с членами его семьи обладает долевым участием в уставном капитале соответствующего предприятия в размере 50 и более процентов.

Обобщая вышеизложенное, можно привести следующие ситуации, при которых определенные лица будут являться *взаимозависимыми по отношению к предприятию*:

- 1) предприятия, созданные налогоплательщиком, долевое участие в котором составляет 50 и более процентов;
- 2) учредители предприятия, доля которых составляет 50 и более процентов;
- 3) предприятия, находящиеся под контролем одного и того же учредителя (непосредственно либо через одно или более взаимозависимых лиц);
- 4) работники по найму, которым вместе с членами их семьи, принадлежит 50 и более процентов суммарных долевых участия в уставном капитале соответствующего предприятия.

Ограничения, применимые для сделок с взаимозависимыми лицами при исчислении подоходного налога

1. Ограничения, установленные ч. (7) ст. 24 Налогового кодекса

Положениями ч. (7) ст. 24 Налогового кодекса предусмотрено, что *не разрешается вычет компенсаций, вознаграждений, процентных начислений, платы за аренду имущества и других расходов, произведенных в интересах члена семьи налогоплательщика, должностного лица или руководителя хозяйствующего субъекта, члена товарищества или взаимозависимого лица, если отсутствуют доказательства допустимости такой суммы*. Следовательно, Налоговый кодекс допускает вычет расходов, произведенных в интересах взаимозависимых лиц, но устанавливает жесткие правила для такого рода вычета: а именно, требования по подтверждению определенных доказательств допустимости таких выплат.

Как известно, в соответствии с п. 24 Пояснения по заполнению приложений к Декларации о подоходном налоге (приложение № 3 к Приказу ГГНИ № 240 от 30.12.2004) доказательством допустимости таких выплат является *их соответствие рыночной цене и условиям, установленным в п. 62 Инструкции № 3 от 29.01.01 г. (принцип обычных и необходимых расходов)*.

Понятие **«рыночной стоимости (рыночной цены)»** дано в п. 26) ст. 5 НК. Так, под таким понятием следует понимать *цену товара, услуги, сложившуюся при взаимодействии спроса и предложения на оптовом рынке идентичных товаров, услуг, а при отсутствии идентичных товаров, услуг – в результате сделок, заключенных на соответствующем оптовом рынке между лицами, не являющимися участниками общей собственности или взаимозависимыми лицами*. Также в указанном пункте приведены источники, из которых можно найти информацию относительно рыночной цены. Кроме этого, в соответствии с п. 26) ст. 5 НК, экономический агент имеет право представить налоговым органам информацию и из других источников, чем те, которые перечислены в соответствующем пункте, а налоговые органы имеют право использовать предоставленную информацию при наличии основания для признания ее достоверной.

Несмотря на то, что налоговое законодательство Молдовы содержит понятие рыночной цены и определяет источники информации, которые могут подтвердить ее величину, все же на практике решение вопроса о подтверждении рыночной стоимости является достаточно непростым, и в конечном итоге «шарахаются» от него как экономические агенты, так и контролирующие органы. Это обосновано тем, что понятие *рыночных цен*, их публичный характер, обеспечение доступа к сведениям о них любых заинтересованных лиц находятся в зарождающейся стадии в Молдове. Однако в любом случае, при возникновении операций, подпадающих под положения ч. (7) ст. 24 НК, налогоплательщику будет необходимо подтвердить рыночную стоимость сделки для обеспечения доказательств того, что на ее результаты не повлияла взаимозависимость сторон. Ведь положения ч. (7) ст. 24 НК говорят именно о том, что *при отсутствии необходимых доказательств расходы не будут вычитаться*.

Пример 3: *Предприятие «РРР» собирается заключить договор имущественного найма на пользование автомобилем с его же учредителем – физическим лицом, резидентом Молдовы. Плата за наем будет составлять 1200 леев в месяц. При анализе налоговых последствий, которые возникнут в результате таких гражданских правоотношений как на уровне предприятия, так и на уровне физического лица, необходимо учитывать следующее.*

A. Вычет расходов за имущественный наем на уровне предприятия

Если расход по оплате за имущественный наем (1200 леев в месяц) соответствует критериям «обычного и необходимого расхода», и одновременно документально подтверждается факт соответствия платы за имущественный наем рыночным ценам, то вычет таких расходов будет разрешен без каких-либо ограничений.

B. Налогообложение получателя выплат, являющегося физическим лицом (резидентом) и одновременно являющимся взаимозависимым по отношению к предприятию – нанимателю

В соответствии со статьей 90¹ НК, если экономический агент оплачивает наем какой-либо собственности таким категориям лиц, т.е. гражданам, которые не зарегистрированы в качестве субъекта предпринимательства, то удержание налога производится окончательно, и размер данного налога составляет 10% от осуществленной выплаты (в данном конкретном примере 120 леев - при плате за имущественный наем в размере 1200 леев). «Окончательное удержание» освобождает получателя выплаты от последующей дополнительной уплаты налога и от представления Декларации о подоходном налоге физического лица (ст. 90¹ (4) НК).

*Как отмечалось выше, экономический агент должен располагать соответствующими подтверждениями использования автомобиля непосредственно для целей предпринимательской деятельности, т.е. **располагать путевыми листами с заполнением и указанием всех обязательных реквизитов**, требуемых Приказом №24/36 от 25.03.1998 г. Национального бюро статистики и Министерства финансов (Monitorul Oficial № 112-115/395 от 21.07.06 г.).*

При наличии вышеуказанного подтверждения, тот факт, что физическое лицо - получатель платы за имущественный наем является одновременно и взаимозависимым лицом по отношению к экономическому агенту нанимателю, не может как-либо изменить окончательный 10%-ный режим налогообложения, поскольку такая выплата не может быть приравнена к иным типам доходов (к примеру, к дивидендам либо к заработной плате), поскольку будут отсутствовать законные подтвержденные документально предпосылки для изменения характера данных выплат. При подобной сделке информацию о рыночной стоимости платы за наем можно, к примеру, найти из рекламных газетных изданий, а если речь идет о найме недвижимости, – то и от агентов на рынке недвижимости. Кроме этого, известно, что ежегодно Законом о бюджете на соответствующий год устанавливается специальный расчет, который должен использоваться при определении арендной платы (платы за наем) со стороны предприятий, предоставляющих в аренду (наем) государственную собственность. Соответственно из этих соображений, такой расчет также может быть использован в качестве подтверждения того, что договорная стоимость соответствует рыночной стоимости такой услуги. Очевидным является тот факт, что на практике на величину рыночной стоимости услуг по предоставлению в наем недвижимого имущества влияют ряд показателей, таких, как например, месторасположение помещения (центр, окраина города), этаж, в каком состоянии находилось такое помещение, а также от других показателей.

Достаточно часто на сегодняшний день могут встречаться случаи, когда предприятие, учрежденное иностранным инвестором – юридическим лицом, владеющим более 50% долей участия в его уставном капитале, платит за различные виды услуг, предоставленных соответствующим инвестором или же компаниями из группы, находящимися под контролем определенного иностранного учредителя (учредителей).

Экономическая рациональность таких сделок с взаимозависимыми зарубежными компаниями понятна. Различные услуги с элементами консультационных для многогранных сфер бизнеса - производственный процесс, продажи, маркетинг и связи с клиентами, эффективная работа с персоналом предприятия, риск-менеджмент и др. - предоставляются «родственными зарубежными компаниями» молдавскому предприятию, осуществляющему свою работу на нашем рынке. Посредством таких услуг передается опыт группы компаний, накопленный на иных рынках.

Иностранные эксперты из группы передают такой опыт, основанный на знаниях специфики той или иной индустрии и понимании ожиданий молдавских клиентов. Услуги могут быть абсолютно различными, включая предоставление права использования нематериальной собственности (know-how) с оплатой соответствующих роялти, оказание консультационных, управленческих и других услуг. В этом случае, с точки зрения подоходного налога, возникает ограничение, установленное ч. (7) ст. 24 НК, которое обязывает налогоплательщика иметь дополнительные доказательства того, что на результаты сделки не повлияла взаимозависимость сторон, и, соответственно, цена сделки соответствует рыночной стоимости, т.е. той стоимости, которая применима в других случаях за аналогичные услуги по отношению к третьим лицам. В мировой практике такое ограничение сравнимо с ограничением по трансферту цен (transfer pricing), которое установлено для того, чтобы исключить продажу продукции, работ услуг между взаимозависимыми лицами по ценам, отличающихся от рыночных, т.е. ниже либо выше применимых при сделках с третьими лицами.

Возвращаясь к положениям ч. (7) ст. 24 НК отметим, что при заполнении Декларации о подоходном налоге соответствующее ограничение отражается по стр. 0306 приложения 2D. Так в случае, если у предприятия не имеются доказательства о том, что на результаты сделок не повлияла связанность сторон, тогда понесенный расход отражается по гр. 2 «Признано в финансовом учете», а по гр. 3 «Признано в целях налогообложения» указывается «0», что приводит к непризнанию соответствующего расхода к вычету. Если же величина расходов, понесенных предприятием при осуществлении таких сделок, превышает рыночную стоимость аналогичных услуг, тогда в гр. 2 стр. 0306 указывается разница между фактически понесенными расходами на такие цели и их рыночной стоимостью. А если же понесенные расходы «укладывается» в рыночную стоимость таких услуг, тогда стр. 0306 вообще не заполняется. Немного необычный порядок заполнения стр. 0306 связан с тем, что изначально по гр. 3 соответствующей строки «Признано в целях налогообложения» отражается «0», то, что означает, что сумма, отраженная по гр. 2, не будет признана к вычету в целях налогообложения. Поэтому очень важно правильно заполнить гр. 2 «Признано в финансовом учете».

Пример 4. ООО «Рига» является предприятием, учрежденным зарубежной компанией, доля которой в уставном капитале ООО «Рига» составляет 100%. Между соответствующим предприятием и иностранной компанией заключен договор на предоставление в пользование нематериальной собственности, в связи с чем ООО «Рига» выплачивает периодически платежи в виде роялти. Договорная стоимость таких услуг за год составляет 600 000 леев. Далее предположим, что:

- вариант 1 – предприятие не может привести доказательства того, что стоимость сделки соответствует рыночной стоимости;
- вариант 2 – фактическая стоимость сделки превышает рыночную стоимость аналогичных услуг на 200 000 леев (рыночная стоимость составляет 400 000 леев);
- вариант 3 – договорная стоимость не превышает рыночную стоимость таких услуг.

Учитывая приведенные данные в трех представленных вариантах стр. 0306 приложения 2D к Декларации о подоходном налоге должна быть заполнена следующим образом.

Извлечение из Декларации о подоходном налоге (приложение 2D)

Расходы в интересах члена семьи налогоплательщика, должностного лица или руководителя хозяйствующего субъекта члена товарищества или иного взаимозависимого лица, если отсутствуют доказательства допустимости выплаты такой суммы (НК, ст. 24, ч. (7))	0306	Признано в		Разница
		финансовом учете	в целях налогообложения	
Вариант 1		600 000	0	(600 000)

Вариант 2		200 000	0	(200 000)
Вариант 3		-	0	-

4.2. Ограничения, установленные ч. (8) ст. 24 Налогового кодекса

В соответствии с ч. (8) ст. 24 НК не разрешается вычет убытков от реализации или обмена собственности, выполнения работ и оказания услуг (прямо или опосредованно) взаимозависимыми лицами друг другу. Вышеуказанное ограничение является достаточно «интересным», поскольку исходя из его норм, следует, что к вычету нельзя относить лишь те убытки, которые относятся к реализации продукции (работ, услуг), полученных вследствие осуществления сделок с взаимозависимыми лицами. Соответственно, если речь идет о сделках между лицами, которые не рассматриваются в качестве взаимозависимых, тогда ограничения на вычет потерь (убытков) не должно применяться, и таковые потери должны быть признаны к вычету в общеустановленном порядке. Такой же принцип признания понесенных расходов должен быть применен в случае, если у предприятия возникает расход, связанный с восстановлением НДС от убыточных операций при реализации продукции, работ, услуг.

Как известно, в соответствии с частью (4) статьи 97 НК облагаемая стоимость облагаемой поставки товаров (услуг), осуществленной субъектом налогообложения, **не может быть ниже** затрат на их производство, или стоимости приобретения поставленных товаров или таможенной стоимости импортируемых товаров, или себестоимости оказанных услуг, за исключением случаев, когда товар потерял потребительские свойства, при условии подтверждения этого факта органами и службами, на которые возложены такие функции. При этом, ч. (8) ст. 24 НК установлено, что не разрешается вычет *убытков от реализации собственности...* А отнесение НДС на расходы периода (при реализации продукции (работ, услуг по ценам ниже указанных в части (4) ст. 97 НК) приводит именно к увеличению общей суммы убытков от таких операций.

Соответственно, вычет НДС, отнесенного на счета расходов в связи с тем, что реализация продукции (работ, услуг) осуществлена по ценам, ниже оговоренных в части (4) статьи 97 НК, также будет зависеть от того, с каким именно лицом предприятие осуществило такую сделку - с взаимозависимым или нет. Обобщая вышеизложенное, следует, что ограничение на вычет понесенных расходов возникнет только при осуществлении сделки с взаимозависимым лицом – как на сумму непосредственного убытка, полученного от реализации продукции (работ, услуг), так и на сумму НДС, восстановленного в соответствии с положениями раздела III НК.

При определении убытка, полученного при осуществлении сделок с взаимозависимыми лицами, такой убыток корректируется при заполнении Декларации в связи с его непризнанием к вычету. При этом, следует учитывать и нормы НСБУ. Так, к примеру, если имеет место реализация (обмен) или другая форма отчуждения товаров, продукции, работ, услуг, то для определения результата, связанного с таким отчуждением, сравнивается *сумма, полученная от реализации, и себестоимость соответствующих активов (работ, услуг)*. Расходы же, которые не влияют на формирование себестоимости, соответственно не должны учитываться при определении такого результата. В данном случае речь идет о расходах, которые отражаются на счетах 712, 713, 714 Плана счетов. В целом такие расходы естественно влияют на финансовый результат, однако это результат *деятельности предприятия в целом*, тогда как ч. (8) ст. 24 НК не ограничивает вычет убытков от деятельности предприятия в целом, а от конкретных операций – в данном случае *от реализации собственности (работ, услуг)*.

Если в пользу взаимозависимых лиц отчуждаются объекты основных средств, то, учитывая разный порядок их учета в финансовом учете и в целях налогообложения, разный порядок определения результата, полученного в связи с их выбытием и то, что ч. (8) ст. 24 НК ограничивает вычет понесенных убытков, полученных от реализации собственности, к которой относятся и основные средства, экономическому агенту необходимо правильно заполнить, в первую очередь, Ведомость учета основных средств в целях налогообложения. В частности, основной аспект заключается в том, по какой стоимости они должны быть выведены из Ведомости, для того, чтобы обеспечить соблюдение запрета на вычет понесенных убытков. Т.е. соответствующие операции должны быть отражены таким образом, чтобы не допустить вычет убытка, полученного вследствие реализации объекта основных средств в пользу взаимозависимого лица. Сам же механизм, применяемый при

определении результата, полученного в связи с отчуждением основных средств, не должен меняться, поскольку этого не предусматривает ч. (8) ст. 24 НК. «Специфический» механизм определения результата, полученного при отчуждении основных средств, заключается в том, что он определяется в целом по всей категории основных средств (по объектам первой категории собственности – по каждому объекту в отдельности), в то время как ч. (8) ст. 24 НК ограничивает убыток (его вычет) от конкретных основных средств – тех, которые были реализованы именно взаимозависимому лицу. Поэтому в таких случаях необходимо применить отдельный подход. В частности, если имеет место реализация или другое отчуждение основного средства в пользу взаимозависимого лица, причем операция – убыточная, тогда для того, чтобы ограничить вычет такого убытка рекомендуется отражать выбытие такого основного средства из Ведомости на сумму скорректированного стоимостного базиса – показатель, признанный в целях налогообложения.^[2] Если же при реализации или другой форме отчуждения основного средства в пользу взаимозависимого лица экономический агент получает доход, тогда нет основания для применения каких-либо специфических норм, поскольку в данном случае больше аргументов существует в пользу того, чтобы применить общее правило. А это, в свою очередь, предполагает отражение выбытия основных средств по Ведомости на сумму, фактически полученную от его реализации (Кт 621 счета).

Иными словами, если речь идет об убыточной сделке по продаже основного средства взаимозависимому лицу, тогда выбытие такого основного средства по Ведомости отражается на сумму скорректированного стоимостного базиса, если же операция доходная – тогда по Ведомости отражается сумма, полученная от реализации. А определить какой результат был получен при реализации основного средства взаимозависимому лицу несложно – для этого нужно сравнить сумму, полученную от реализации, со скорректированным стоимостным базисом.

Таким образом, если предприятие отчуждает взаимозависимому лицу объект основных средств, то в любом случае ему будет необходимо, для начала, определить величину скорректированного стоимостного базиса такого актива, после чего, учитывая данный показатель, определить и результат осуществленной операции – доход или убыток. С учетом того, какой результат будет получен, предприятие и отразит выбывшее основное средства соответствующим образом по Ведомости – либо на сумму скорректированного стоимостного базиса (если сделка убыточная), либо, на сумму, полученную от реализации, – если сделка доходная.

Далее предлагаем проанализировать пример, в котором видна разница между тем, как заполняется Декларация о подоходном налоге и Ведомость учета основных средств в целях налогообложения в случае если:

- в одном варианте основное средство реализовано взаимозависимому лицу, и
- в другом варианте – обычному третьему лицу, которое не является взаимозависимым по отношению к предприятию-продавцу.

Пример 5. ООО «Нистру» реализовало производственное оборудование (V категория собственности) АО «Заря». Договорная стоимость сделки составляет 500000 леев. Балансовая стоимость проданного оборудования – 600000 леев. Соответственно, убыток от указанной сделки в бухгалтерском учете составляет 100000 леев (500000– 600000 леев).

Вариант 1 – покупатель (АО «Заря») является взаимозависимым лицом по отношению к продавцу (ООО «Нистру»);

Вариант 2 – покупатель и продавец не являются между собой взаимозависимыми лицами.

Предположим, что других хозяйственных операций не было.

А) Заполнение Ведомости учета основных средств в целях налогообложения

Как и было отмечено выше, для определения того, каким образом надо заполнить Ведомость, для начала экономическому агенту необходимо определить сумму скорректированного стоимостного базиса основного средства, которое отчуждается взаимозависимому лицу, и далее с учетом такого показателя определить результат от такой операции. Поэтому, предположим, что по условиям нашего примера соответствующий показатель составляет 565000 леев. Сравнив сумму, полученную от отчуждения такого основного средства, и скорректированный стоимостной базис, увидим, что сделка убыточная (500000 леев – 565000 леев), поэтому выбытие данного

объекта по Ведомости должно быть осуществлено на сумму скорректированного стоимостного базиса., т.е. на сумму 565000 леев.

Однако при втором варианте, когда сделка осуществлена с независимым лицом, какие-либо ограничения не применяются, поэтому такая операция отражается в обычном порядке, т.е. выбытие такого основного средства по Ведомости отражается цифрами, фактически полученными от реализации.

Извлечения из Ведомости учета основных средств в целях налогообложения

Категория собственности	Стоимость категории на начало года	Сумма поступлений	Сумма корректировок	Сумма выбытий	Стоимость категории на конец года	Сумма износа	Результат, полученный от отчуждения основного средства	
							доход	убыток
Вариант 1								
V	565 000/1	-	-	565 000/1	0	-	-	-
Вариант 2								
V	565 000/1	-	-	500 000/1	0	-	-	(65 000)

В) Заполнение Декларации о подоходном налоге.

Извлечения из Декларации о подоходном налоге

Показатели	Код строки	Сумма	
		Вариант 1	Вариант 2
Прибыль (убыток) отчетного периода до налогообложения	010	(100 000)	(100 000)
Корректировка (увеличение/ уменьшение) доходов в соответствии с налоговым законодательством	020	-	-
Корректировка (увеличение/ уменьшение) расходов в соответствии с налоговым законодательством	030	(100 000)	(35 000)
Доход (убыток) полученный в налоговом периоде с учетом корректировок (увеличений, уменьшений)	040	0	(65 000) ^[3]

Извлечения из приложения 2 D «Справка к строке 030»

Показатели	Код строки	Признано в		Разница (гр. 3-гр. 2)
		финансовом учете	в целях налогообложения	
А	1	2	3	4
Вариант 1				
Убытки, полученные от реализации или обмена собственности, выполнения работ и оказания услуг (прямо или опосредованно) между взаимозависимыми лицами	0305	100 000	0	(100 000)
Вариант 2				

Убытки от реализации основных средств, в том числе при осуществлении дарений	03020	100 000	65 000	(35 000)
---	-------	---------	--------	----------

Для подтверждения того, что при «доходных» операциях по реализации или другой формы отчуждения основных средств взаимозависимым лицам надо применять общее правило при заполнении Ведомости в связи с реализацией основных средств, а не путем их исключения из Ведомости на сумму скорректированного стоимостного базиса, рекомендуется проанализировать следующий пример.

Пример 6: Учитывая данные предыдущего примера, относительно балансовой стоимости реализованного основного средства (600000), предположим, что от реализации производственного оборудования взаимозависимому лицу было выручено 800000 леев. Отличительной особенностью этого примера является то, что по категории, к которому относится реализованное оборудование (V категория собственности) существует еще один объект. Таки образом, V категория собственности на начало года равна 1200000 леев / 2.

Вариант 1 – выбытие реализованного основного средства по Ведомости отражается в обычном порядке - на сумму, фактически полученную от реализации, поскольку операция доходная (800000 леев – 565000 леев);

Вариант 2 – выбытие реализованного основного средства из Ведомости отражается на сумму скорректированного стоимостного базиса.

а) Заполнение Ведомости

Извлечения из Ведомости учета основных средств в целях налогообложения

Категория собственности	Стоимость категории на начало года	Сумма поступлений	Сумма корректировок	Сумма выбытий	Стоимость категории на конец года	Результат, полученный от отчуждения основного средства	
						доход	убыток
Вариант 1							
V	1 200 000/2	-	-	800 000/1	400 000/1	-	-
Вариант 2							
V	1 200 000/2	-	-	565 000/1	635 000/1	235 000	-

б) Заполнение Декларации о подоходном налоге.

Извлечения из Декларации о подоходном налоге

Показатели	Код строки	Сумма	
		Вариант 1	Вариант 2
Прибыль (убыток) отчетного периода до налогообложения	010	200 000	200 000
Корректировка (увеличение/ уменьшение) доходов в соответствии с налоговым законодательством	020	(200 000)	35 000
Корректировка (увеличение/ уменьшение) расходов в соответствии с налоговым законодательством	030	-	-
Доход (убыток) полученный в налоговом периоде с учетом корректировок (увеличений, уменьшений)	040	0	235 000

Извлечения из приложения I D «Справка к строке 020»

Показатели	Код	Признано в	Разница
------------	-----	------------	---------

	строки	финансовом учете	в целях налогообложения	(гр. 3-гр. 2)
Вариант 1				
Доход, полученный от реализации основных средств	0206	200 000	0	(200 000)
Вариант 2				
Доход, полученный от реализации основных средств	0206	200 000	235 000 ^[4]	35 000

Анализируя показатели вышеприведенного примера, видно, что при первом варианте корректировки осуществлены таким образом, что доход от реализации основного средства в размере 235000 леев (800000 леев – 565000 леев) не облагается подоходным налогом сразу, а имеет место отсрочка его обложения - так как должно быть в общеустановленном порядке. Ведь известно, что такая отсрочка подоходного налога компенсируется тем, что по Ведомости стоимость соответствующей категории собственности меньше именно на эту величину (стоимость V категории в первом варианте составляет 400000 леев, тогда как во втором варианте – 635000 леев, разница - 235000 леев). Соответственно, из этих соображений и делается вывод, что для экономического агента целесообразнее при доходных операциях по реализации основных средств взаимозависимому лицу применить общее правило, которое приводит к отсрочке уплаты налога, а не признать и, соответственно, обложить его сразу.

4.3. Ограничение, установленное ч. (5) ст.44 Налогового кодекса

В соответствии с ч. (5) ст. 44 НК налогоплательщик, использующий метод начислений, не вправе произвести какие-либо вычеты до момента платежа, если у него имеются обязательства по отношению к взаимозависимому лицу, использующему кассовый метод учета. Смысл указанного ограничения заключается в том, чтобы не дать возможность экономическому агенту, использующему метод начислений, признать расходы, до момента их уплаты, если обязательства по таким расходам возникли по отношению к взаимозависимому лицу, использующему другой метод учета – кассовый.

Указанное ограничение является *временным*, и направлено именно на то, чтобы исключить заинтересованность сторон, являющихся между собой взаимозависимыми, произвести отсрочку уплаты обязательств по подоходному налогу со стороны лица, у которого обязательства возникают лишь по мере реального получения (поступления) денежных средств. Кассовый метод учета, предусматривающий признание дохода лишь по мере реального получения денежных средств, может быть применен только физическими лицами, к которым относятся граждане и индивидуальные предприниматели. На практике такое ограничение может быть применено в случае, если, к примеру, предприятие заключило договор с учредителем со статусом физического лица, являющимся взаимозависимым лицом на: предоставление займа (в части процентных начислений), наем имущества, оказание работ, услуг, и т.д.

Причем речь идет именно о тех ситуациях, когда со стороны предприятия расход был начислен, а оплата не произведена, или произведена, но не полностью.

Кроме того, такое ограничение может применяться и в случае начисления, но *невывлаты заработной платы* работнику, который одновременно с этим является и взаимозависимым лицом.

В этой связи важно заметить, что временный неvyчет расходов может быть применен только в части самой заработной платы, поскольку именно этот показатель характеризует обязательство перед взаимозависимым лицом. Соответственно, в части взносов на социальное страхование ограничения не должны быть применены, не смотря на то, что они относятся к начисленной, но не выплаченной заработной плате, поскольку, как было выше замечено, такие показатели характеризуют обязательство перед бюджетом, а не перед физическим лицом.

Также при определении, возникает или нет момент применения ч. (5) ст. 44 НК, следует учесть еще одну взаимосвязь - между наличием обязательств перед взаимозависимым лицом, использующий кассовый метод учета, и тем, в результате каких обстоятельств такие обязательства возникли. Соответственно, если учесть, что данная статья ограничивает расходы, следовательно,

речь идет о таких обязательствах, величина которых относится на вычет. С этой точки зрения, если, к примеру, у предприятия имеются обязательства перед взаимозависимым лицом в части займа, тогда ограничения могут возникать лишь на сумму начисленных, но не выплаченных процентов, поскольку их величина может отражаться в составе вычетов, и никоим образом невозможно связать это обстоятельство с самим непогашенным займом.

Также не существует оснований для применения ч. (5) ст. 44 НК в случае, если задолженность предприятия перед взаимозависимым лицом, которое одновременно является и работником предприятия, возникла как перед подотчетным лицом - по приобретенным активам, оплаченным услугам и т.д. В этом случае, хотя и существует связь между наличием обязательств перед взаимозависимым лицом со стороны предприятия и тем, что стоимость приобретенных активов/услуг через подотчетное лицо относится на вычеты, все же невозможно применить указанное ограничение. Ведь сами активы и/или услуги не приобретены непосредственно от подотчетного лица, а *через подотчетное лицо от других экономических агентов*, т.е. в таких случаях подотчетное лицо действует не от своего имени, а от имени предприятия. Кроме этого, сам смысл ограничения заключается в том, чтобы временно не признать расходы предприятия до момента, в котором возникнут обязательства по определению налога у взаимозависимого лица. Ситуация с непогашенным перед подотчетным лицом долгом не подпадает под данное ограничение, поскольку кроме вышеизложенных аргументов, такое лицо не определяет свои налоговые обязательства в зависимости от того, погасили ему или нет долг по авансовому отчету. При заполнении Декларации операции, попадающие под данное ограничение, отражаются по стр. 0307 «Расходы, осуществленные до момента платежа, если налогоплательщик имеет обязательство по отношению к взаимозависимому лицу, использующему кассовый метод учета» и 0308 «Оплаченные расходы взаимозависимому лицу, использующий кассовый метод» приложения 2D. Так по гр. 2 стр. 0307 отражаются начисленные расходы, относящиеся к задолженности взаимозависимого лица, использующего кассовый метод учета, а по гр. 3 стр. 0308 – только оплаченные расходы.

4.4. Ограничение, установленное ч. (2) ст.25 Налогового кодекса

В соответствии с положениями части (2) статьи 25 НК вычет процентных начислений, выплаченных или начисленных юридическим лицом, может быть ограничен в случае, если органами ГНС установлено, что **акционеры (пайщики) этого юридического лица являются в большинстве своем иностранными гражданами**, или лицами, освобожденными от подоходного налога, и что большая часть капитала юридического лица прямо или косвенно финансируется за счет займов или кредитов, предоставленных акционерами (пайщиками). Во исполнение положений этой статьи Инструкция №3 от 29.01.01 г. (п. 62 d)), предусматривает следующие критерии для установления необходимости ограничения вычета процентов:

- доля акционеров - **иностраннх граждан** или лиц, освобожденных от налогообложения **в уставном капитале налогоплательщика превышает 50 процентов**, и
- сумма предоставленных кредитов акционерами в общей сумме заемного капитала тоже превышает 50 процентов.

Такие критерии в какой-то степени соответствуют определению «взаимозависимого лица, располагающего контролем над предприятием», поскольку речь идет об определенных категориях учредителей, которые располагают долей в уставном капитале превышающей 50%. Однако, эти ограничения не применяются для ситуаций, при которых заем предоставляется со стороны взаимозависимого иностранного юридического лица, поскольку ч. (2) ст. 25 НК делает акцент на граждан - учредителей. С учетом положений ч.(2) ст.25 НК, а также учитывая длительность периода, на который предоставлялся заем, предельные размеры ставок для вычетов в 2007 году являются следующими:

- 14 % годовых, применяемую для рефинансирования коммерческих банков посредством операций РЕПО покупки сроком на два месяца государственных ценных бумаг, осуществляемых в рамках операций на открытом рынке НБМ, и
- 11 % годовых для кредитов (займов), предоставленных сроком свыше 5 лет.

Указанные ставки НБМ установлены в Решении АС НБМ № 340 от 16.11.06 г. (МО № 181-183/631 от 24.11.06 г.). Такие предельные ставки *не зависят от валюты*, в которой был предоставлен заем, поскольку действующее законодательство не предусматривает специфических норм относительно этого аспекта.

В заключении хочется отметить, что в Официальном Мониторе от 10 августа 2007 года был опубликован Закон №177-XVI от 20.07.07 г., который вносит ряд изменений в налоговое законодательство. Так, в соответствии с положениями пункта 9 статьи VI НК, начиная с 1.01.08 г., новая редакция ч.(2) ст.25 НК будет следующей:

«(2) Вычет процентных начислений, выплаченных или начисленных юридическим лицом, за исключением финансовых учреждений, физическим и юридическим лицам разрешается в пределах ставки рефинансирования Национального банка Молдовы в ноябре года, предшествовавшего отчетному налоговому году.»

Как видно из этой статьи начиная с 2008 года, **лимитирование вычета процентных начислений будет применяться не только для сделок с взаимозависимыми лицами, но и для сделок с обычными третьими несвязными лицами.**

[1] В Российской Федерации, к примеру, контроль для налоговых целей определения взаимозависимости сторон, возникает в случае владения соответствующих долей в размере 20 и более процентов.

[2] Некоторые комментарии по данному вопросу были даны в журнале БНК № 5, 2007 г. стр.16-18

[3] Убыток в сумме 65000 леев является результат, признанный в целях налогообложения, который при заполнении Декларации о подоходном налоге отражается по гр. 3 стр. 03020 приложения 2 D.

[4] Если предприятие отражает по Ведомости выбытие основного средства на сумму скорректированного стоимостного базиса, в то время как сумма, полученная от его реализации, больше чем соответствующий показатель, тогда разница (800000 леев – 565000 = 235000 леев) должна быть дополнительно включена в состав дохода, облагаемого в целях налогообложения

Автор:

Кауш Лилия

Рубрика:

Наши консультации

Номер выпуска:

2007 № 8