

Эдуард СЫРБУ
консультант отдела таможенных режимов Управления таможенных процедур,
магистр права

Процедура помещения имущества в уставный капитал – таможенные аспекты

Цель настоящей статьи – рассмотрение основных аспектов применения таможенного законодательства Республики Молдова в случае ввоза из-за рубежа иностранных товаров для их помещения в уставный капитал молдавского экономического агента. В то же время, как нам кажется, рассмотрение одной, отдельной части этого процесса, невозможно без правильного усвоения основных общих определений, касающихся юридического понятия «уставный капитал». Таким образом, необходимо вначале кратко напомнить читателю, каким видит это понятие молдавский законодатель.

Согласно общепринятому определению **уставный капитал (фонд)** – это совокупность вкладов (в денежном и имущественном выражении) в имущество при создании некоторых видов коммерческих организаций (хозяйственных обществ и товариществ) для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами или законодательством.

Наличие уставного капитала является необходимым условием для существования юридических лиц, цель создания которых – извлечение прибыли, то есть хозяйственных товариществ и обществ. В соответствии с положениями ч. (1) ст. 106 **Гражданского кодекса Республики Молдова** (далее – ГК) *«хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с состоящим из долей учредителей (участников) уставным капиталом»*. А согласно ч. (4) той же статьи *«вкладом в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть денежные средства, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права»*.

В соответствии с ч. (1) ст. 106 имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также приобретенное хозяйственным товариществом или обществом, принадлежит ему на праве собственности. На тех же правах собственности принадлежит юридическому лицу и имущество, приобретенное в процессе его деятельности, – коммерческая прибыль, пожертвования или другие доходы этого общества.

В то же время, порядок приобретения права собственности на имущество, передаваемое в уставный капитал юридического лица, существенно отличается от порядка получения права собственности уже в процессе осуществления деятельности. В частности, в зависимости от стоимости передаваемого в уставный капитал имущества и от пропорции, которую эта стоимость составляет от общего уставного фонда, лицо, передающее имущество (соучредитель), получает определенные права и обязанности, соразмерные своей доле.

Так, согласно ст. 115 ГК участники хозяйственного товарищества или общества (в том числе и передавшие имущество в натуре в качестве своей доли) вправе участвовать в управлении этим обществом; участвовать в распределении извлекаемой прибыли товарищества или общества; и даже получать, в случае ликвидации товарищества или общества, часть активов, оставшихся после удовлетворения требований кредиторов, пропорционально своей доле в уставном капитале. Лица, передавшие свою собственность этому же лицу, но уже в процессе осуществления им деятельности (например – продавец товара, покупаемого юридическим лицом), таких прав, конечно же, не получают.

В отношении имущества, передаваемого в уставный фонд, ч. (1) ст. 114 ГК называет его вкладом в натуре и устанавливает, что *«предметом вклада в натуре в уставный капитал хозяйственного товарищества или общества может быть любое имущество, находящееся в гражданском обороте»*.

Касательно процедуры передачи вкладов в натуре в уставный фонд хозяйственного товарищества или общества следует отметить, что согласно ч. 1

ст. 107 ГК хозяйственное товарищество или общество учреждается нотариально удостоверенным учредительным документом. Именно в этом документе учредители закрепляют, какое имущество (денежные средства, в натуре или другой форме) они передают в собственность вновь создаваемого юридического лица. В то же время, в соответствии с ч. (1) ст. 109 того же нормативного документа, одного нотариального заверения недостаточно. Хозяйственное товарищество или общество подлежит регистрации в порядке и в срок, установленные законом, в органе государственной регистрации по месту своего нахождения. Если регистрация не произведена в трехмесячный срок со дня нотариального удостоверения учредительного документа, участники хозяйственного товарищества или общества вправе освободить себя от обязательств, вытекающих из их вступления в товарищество или общество, если учредительным документом не предусмотрено иное.

Вклад в натуре вносится в срок, установленный учредительным документом, но не позднее 6-месячного срока со дня регистрации соответствующего юридического лица.

В дальнейшем, после создания и регистрации юридического лица, учредители в любой момент вправе изменить первоначальные условия создания, в том числе увеличить или уменьшить уставный фонд и их личные доли. Подобные изменения оформляются в аналогичном порядке (нотариальное заверение сделки и ее регистрация в государственном органе). Вклад в натуре, в случае увеличения уставного капитала, вносится в срок, установленный общим собранием, но не позднее шестидесятидневного срока со дня принятия решения об увеличении уставного капитала.

И в завершение этой общей части считаем необходимым отметить отличие используемого понятия «уставный капитал» от понятия «начальное имущество», иногда встречаемого в национальном законодательстве. Так, в отношении определенных типов некоммерческих организаций законодательство

устанавливает обязательство наличия начального имущества – например, согласно ст. 9 **Закона о фондах** № 581-XIV от 30 июля 1999 г. *«начальное имущество фонда должно составлять сумму не менее чем в 200 минимальных заработных плат, которая не может быть уменьшена в процессе деятельности фонда»*. Так, начальное имущество фонда (и иных некоммерческих организаций) представляет собой финансовые и материальные средства, переданные ему для реализации определенных идеальных целей, не связанных с извлечением прибыли. Уставный фонд же создается для создания возможности по реализации дохода и, в связи с этим, имеет особый юридический статус.

Таким образом, имущество, передаваемое в собственность некоммерческих организаций, пусть даже его собственником из-за рубежа, нельзя приравнивать к вступительному взносу в уставный фонд, а, следовательно, использовать в его отношении те налоговые льготы, что и в отношении уставного капитала.

Итак, мы вкратце охарактеризовали уставный фонд и его исключительное значение для хозяйственных товариществ и обществ. Исходя из этой значимости, а также благодаря экономическим возможностям, которые возникают у юридического лица, располагающего значительным уставным капиталом, государство особо заинтересовано в стимулировании прироста уставных фондов национальных юридических лиц. Именно ввоз имущества и его передача в уставный фонд определенной компании являются идеальной формой капитальных инвестиций, необходимых каждой современной экономике, а в особенности экономике развивающихся стран, таких как Республика Молдова.

Естественным следствием именно этой заинтересованности на государственном уровне является тот факт, что в большинстве современных стран и налоговое, и таможенное законодательство предусматривают ряд определенных льгот по ввозу имущества, помещаемого в уставный капитал. Республика Молдова не является исключением из общего правила.

Льготы, предоставляемые при ввозе имущества, помещаемого в уставный фонд, на настоящий момент предусмотрены следующими нормативными актами:

▶ пунктом 23) ч. (1) ст. 103 **Налогового кодекса** (далее - **НК**) № 1163-XIII от 24 апреля 1997 г., который предусматривает освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) при импорте материальных активов, стоимость которых превышает 3 000 леев за единицу и срок эксплуатации которых превышает один год, предназначенных для включения в уставный капитал;

▶ пунктом q) ст. 28 **Закона о таможенном тарифе** № 1380-XIII от 20 ноября 1997 г., который устанавливает освобождение от уплаты таможенной пошлины в случае импорта материальных активов, стоимость которых превышает 3 000 леев за единицу и срок эксплуатации которых превышает один год, предназначенных для включения в уставный капитал.

Как можно заключить, перечисленные льготы применяются в следующих четырех ситуациях, в зависимости от структуры договорных отношений, объектом которых является ввозимое имущество:

1. Первая, классическая ситуация - это создание нового юридического лица путем подписания учредительного договора (или учредительной декларации в случае учреждения одним лицом), который предусматривает обязанность иностранного лица внести часть своей собственности, находящейся за границей, в качестве вклада в натуре во вновь создаваемое общество. При этом именно учредительный договор является юридическим основанием для перемещения товара через границу и никаких других вспомогательных правовых документов оформлять не требуется. Получателем данных товаров может являться любой из соучредителей или само вновь создаваемое лицо, если в этот момент оно уже является юридически созданным и правоспособным.

2. Вторая ситуация, которую можно определить и как разновидность первой, - это внесение изменений в учредительные документы уже существующего

хозяйственного товарищества или общества, в частности - увеличение уставного фонда за счет вклада в натуре, ввозимого из-за рубежа. Как и в первой ситуации, сам учредительный договор является правовой основой для ввоза товаров в страну, но единственным возможным получателем товаров может выступать только само юридическое лицо как их полноправный собственник.

И в первой, и во второй ситуации юридическое лицо будет иметь статус совместного предприятия (или предприятия с иностранным капиталом), как это предусмотрено соответствующими законами.

3. Третья, самая распространенная на практике ситуация, – это когда юридическому лицу (вновь создаваемому или уже существующему) обязуются передать вклады в натуре, еще не приобретенные самим учредителем, но находящиеся вне таможенной территории. В подобной ситуации, одновременно или после подписания учредительного договора, учредитель заключает второй, дополнительный, договор о покупке этого имущества за границей и о ввозе его на территорию страны. Фактически, товары ввозятся на основании обычного договора купли-продажи, с одной только разницей, что после их ввоза они передаются в уставный фонд. Соответственно, в случае необходимости, и получателем этих товаров может являться само юридическое лицо.

4. И, наконец, четвертая, также довольно часто встречаемая в Республике Молдова, ситуация – это опять же увеличение уставного капитала отечественного юридического лица за счет передаваемого в натуре имущества, но находящегося в этот момент за рубежом. Попросту говоря, это случай, когда молдавское хозяйственное товарищество полностью покупает в свою собственность иностранное оборудование или другие материальные активы и ввозит их в страну. Естественно, экономическая сущность подобной операции довольно схожа с простой сделкой купли-продажи и поэтому законодатель устанавливает некоторые дополнительные требования к таким ситуациям для возможности получения льготы по уплате таможенных платежей.

Следует отметить, что *stricto sensu* и третья, и четвертая возможности были легально предусмотрены только в 2006 году, когда редакция обоих приведенных выше пунктов, предоставляющих таможенные льготы, была изменена **Законом о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты** № 268-XVI от 28 июля 2006 г. В частности, до этого момента льготы распространялись на «материальные активы, (...) **размещенные в уставном капитале** хозяйствующего субъекта». Сейчас же освобождения возможны и в отношении материальных активов, **«предназначенных для включения в уставный капитал»**. Разница между этими двумя формулировками, как говорится, налицо.

Дополнительно эта возможность предоставлена и на основании **Постановления Правительства № 75 от 30 января 2009 г. «О внесении изменений и дополнений в Положение о порядке применения налоговых льгот, предусмотренных в пункте 23) части (1) статьи 103 Налогового кодекса № 1163-XIII от 24 апреля 1997 года и пункте q) статьи 28 Закона о таможенном тарифе № 1380-XIII от 20 ноября 1997 г.** В редакции этого **Постановления** пунктом 4 **Положения о порядке применения налоговых льгот, предусмотренных в пункте 23) части (1) статьи 103 Налогового кодекса № 1163-XIII от 24 апреля 1997 года и пункта q) статьи 28 Закона о таможенном тарифе № 1380-XIII от 20 ноября 1997 года** (далее – **Положение**), утвержденного **Постановлением Правительства № 102 от 30 января 2007г.**, предусмотрено, что *«налоговые льготы (...) применяются к материальным активам, предназначенным для включения в уставный капитал, импортированные или поставляемые на территории страны»*.

Далее мы попытаемся охарактеризовать основные моменты, касающиеся процедуры ввоза имущества, помещаемого в уставный капитал, и получения льгот, предусмотренных законодательством, для этой категории товаров. Причем, в некоторых случаях данная процедура весьма отличается именно в зависимости

от структуры договорных отношений, на основании которых имущество ввозится в страну.

Основным нормативным документом, определяющим порядок получения данных льгот в Республике Молдова, является уже упомянутое **Положение**. В то же время, данное **Положение** не охватывает все случаи и возможности ввоза и помещения имущества в уставный фонд, в частности, не учитывая первую классическую ситуацию договорных отношений – то есть когда товары ввозятся для вновь создаваемого юридического лица. Как нам кажется, в подобных ситуациях процедура будет применяться на аналогичных принципах, но с учетом того, что получатель товара может еще не являться юридически правоспособным, а значит, вместо него в юридические отношения может выступать (и получать упомянутые освобождения) один из соучредителей или уполномоченное им лицо. Иной вывод, ограничивающий права вновь создаваемых юридических лиц, являлся бы прямым нарушением положений **НК** и **Закона о таможенном тарифе**, которые предоставляют это право для всех материальных активов, предназначенных для включения в любой уставный капитал, – как тех, что уже созданы, так и тех, что еще создаются.

Согласно п. 13 **Положения** для получения освобождения от таможенной пошлины и НДС экономический агент представляет в таможенную службу, в зоне которой он осуществляет свою деятельность¹, как минимум, следующие документы:

- a) копию устава юридического лица, в уставный капитал которого будут включены материальные активы;
- b) копию учредительного договора (если законодательство предусматривает его наличие);
- c) копию постановления о формировании или увеличении уставного капитала за счет материальных активов;

d) решение Государственной регистрационной палаты о регистрации изменений и его копию.

Несмотря на тот факт, что упомянутое **Постановление** содержит исчерпывающий перечень необходимых документов, на практике таможенные органы запрашивают еще несколько дополнительных документов. Они требуются исходя из положений ч. (2) ст. 179 **Таможенного кодекса Республики Молдова** (далее – **ТК**) и обычно включают:

e) акт экспертизы, подтверждающий тот факт, что соответствующие товары относятся к категории материальных активов со сроком эксплуатации свыше одного года (запрашивается не всегда, а только в тех случаях, когда таможенный инспектор не уверен в достоверности данной информации);

f) акт предварительной оценки ввозимых материальных активов (согласно ч. 2 ст. 23 **Закона об обществах с ограниченной ответственностью** № 135-XVI от 14 июня 2007 г., ч. 6 ст. 41 **Закона об акционерных обществах** № 1134-XIII от 2 апреля 1997 г. и т. д. вклады в натуре оцениваются в деньгах независимым оценщиком и утверждаются общим собранием учредителей или акционеров общества. Именно этот акт и имеется в виду);

g) справка об отсутствии задолженностей импортера перед государственным бюджетом².

Все копии указанных документов заверяются печатью экономического агента согласно требованиям п. 2.2 Приказа Таможенного департамента «**Об оформлении таможенных документов при таможенном оформлении товаров, являющихся предметом внешнеэкономических сделок**» № 276-О от 24 октября 2002 г.

Довольно часто на практике не совсем ясен момент предоставления этих документов. Неразберихи добавлял и пункт 15 того же **Положения**, который в

своей предыдущей редакции гласил: «*В случае непредставления документов, указанных в пункте 13 настоящего положения, на момент введения материальных активов, экономический агент-импортер уплачивает НДС и таможенную пошлину в порядке, установленном законодательством, а последующее возмещение уплаченных сумм таможенными органами не осуществляется*». Причем версия на румынском языке была еще более двусмысленной – «*la momentul introducerii*», то есть на момент ввода или даже на момент ввоза! Таким образом, было возможно неверное толкование этой нормы, согласно которому все документы должны быть оформлены и предоставлены таможенному органу, находящемуся на границе, в момент ввоза на таможенную территорию. И это при том, что в приграничных таможенных органах декларации на импорт, как правило, не оформляются, а подается только декларация о транзите до внутренней таможни, где и происходит окончательное таможенное оформление. Стоит ли говорить, что подобную норму, из-за ее двоякости, по-разному применяли на практике, а значит, по-разному «разрешали» связанные с этим проблемы.

Самым распространенным на практике вариантом оформления необходимых документов была следующая процедура – после прибытия товаров на внутреннюю таможню они не представлялись таможене для закрытия транзита, а хранились в транспортном средстве до максимально возможного срока. Этим сроком являлся последний день для завершения процедуры транзита плюс еще три дня для подачи импортной декларации³. За все это время импортер в срочном порядке обходил все необходимые инстанции и оформлял нужные документы в Регистрационной палате, а также у экспертов (как правило – в Торгово-промышленной палате). После всего этого подавалась декларация об импорте – при наличии всех подтверждающих документов. При этом большинство импортеров сетовало на очень сжатые сроки для оформления документов в регистрационных органах и для проведения экспертизы. А после изменений в ст. 176 ТК от 4 июля 2008 г., которые уточнили срок декларирования, ограничив его

максимум двумя рабочими днями, срочное оформление документов в этот «промежуток» между закрытием транзита и подачей декларации стало фактически невозможным.

Постановление Правительства № 75 от 30 января 2009 г. наконец исключило ранее существующие разночтения. В редакции этого **Постановления** слова «*на момент введения*» в пункте 15 были заменены словами «*на момент подачи таможенной декларации на импорт*». Соответственно, в случае ввоза имущества, предназначенного для размещения в уставном капитале, его импортер вправе вначале поместить товары на склад временного хранения либо на таможенный склад, оформить все необходимые документы и только после этого оформлять импортную декларацию с соответствующими льготами от таможенных платежей.

Как нам кажется, нынешний подход законодателя к определению срока декларирования достаточно объективен и позволяет импортеру в нормальном порядке обеспечить наличие всех необходимых документов, без уплаты всевозрастающих тарифов за срочное их оформление в Регистрационной палате и органах экспертизы. В любом случае, при сегодняшних расценках на временное складирование (или хранение товаров на таможенном складе) затраты на отсрочку момента импорта за счет его предварительного хранения будут ниже, чем уплата увеличенных платежей за ускоренное оформление документов.

Итак, после оформления всех подтверждающих документов составляется и подается соответствующая таможенная декларация на импорт ввезенных средств с указанной льготой по уплате НДС и таможенной пошлины и с приложением всех вышеперечисленных документов.

В настоящий момент на данные товары представляется декларация о режиме импорта, то есть в рубрике № 37 указывается код «42 ** 702», что означает «*Помещение товаров в режим импорта с освобождением от таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость на основании льготы,*

предоставляемой действующим законодательством для материальных активов, помещаемых в уставный капитал». Как нам кажется, использование кода режима выпуска в свободное обращение «42» в данном случае не уместно по следующим соображениям:

► Согласно ст. 35 ТК в случае выпуска в свободное обращение товаров с учетом их конечного назначения с уменьшенным ввозным платежом они остаются под таможенным надзором как минимум 3 года. Таким образом, нельзя приравнять обычный импорт товаров (даже со льготами по определенным налогам) к ввозу товаров для определенных стимулируемых государством целей. В этом случае государственный контроль за выполнением этих целей ограничивается, а иногда даже становится невозможным. На практике таможенные органы пытаются обеспечить реальное выполнение этих целей путем обязательного аудита всех предприятий, воспользовавшихся льготой в связи с размещением имущества в уставном фонде. Но все же подобные проверки ограничены по времени и по наличию человеческих ресурсов, а значит, стопроцентного результата не дают.

► Согласно **Техническим правилам о порядке печати, использования и заполнения таможенной декларации**, утвержденным **Приказом Таможенной службы № 438-О от 19 ноября 2007 г.**, была введена процедура под кодом «94» - *размещение в режиме окончательного использования под таможенным контролем (частные назначения, контроль финального назначения)*. Одновременно сделана ремарка о том, что соответствующий код может быть использован только в случаях, предусмотренных Таможенной службой, согласно соответствующей инструкции. До настоящего момента никаких инструкций по использованию этого кода не было опубликовано и код остается неиспользуемым. Хотя указание именно этого кода, отличного от кода обычной импортной декларации, и было бы абсолютно верным решением - как для таможенных органов, так и для других контролирующих государственных организаций. Имущество, ввезенное в страну на основании подобных деклараций, должно было бы содержаться на отдельном бухгалтерском счету, а его дальнейшее отчуждение

без переоформления товаров на импорт (с уплатой недоплаченных таможенных платежей) контролирующим органам было бы легко выявить.

► Использование кода импорта таможенные органы связывают и с порядком заполнения 9-й рубрики таможенной декларации - «финансовый ответчик», так как в этом случае для учета использования льготы они обязаны закрепить ее за юридическим лицом, ее использовавшим. А так как импортером в таких случаях не всегда является само юридическое лицо, а его учредитель, покупающий этот товар из-за границы, то таможенные органы требуют указания соответствующего юридического лица (в уставный капитал которого вносится товар) как финансового ответчика. Но, с другой стороны, подобное требование ко всем случаям без разбора полностью исключает возможность ввоза имущества для вновь создаваемого лица, еще не обладающего полной юридической правоспособностью (например – не зарегистрированного в налоговых или таможенных органах и поэтому не имеющего всех необходимых атрибутов). Попросту говоря, если фирма еще только создается и не имеет всех необходимых юридических реквизитов, она не сможет самостоятельно (или с помощью посредников) ввезти имущество для своего уставного капитала. Подобный подход прямо противоречит требованиям ГК в части, касающейся права вноса вклада и порядка осуществления этого права. К примеру, согласно ч. 4 ст. 112 ГК единственный участник вносит вклад в полном объеме **до момента регистрации** хозяйственного товарищества или общества.

При использовании специального режима необходимость в вышеописанной привязке товаров к фирме исчезает, а значит, и все условности по поводу заполнения 9-й графы отпадают, без необходимости более нарушать ГК.

И еще один момент, который хотелось бы отметить, – касается он нынешних правил заполнения таможенной декларации: в графе 24 таможенной декларации «Характер сделки» указывается код, описывающий суть коммерческой операции, на основании которой товары перемещаются через границу. Однако, несмотря на

всю эволюцию законодательства в отношении процедуры помещения имущества в уставный фонд, таможенное законодательство до сих пор не предусматривает такого типа операции, как помещение в уставный фонд. Таким образом, на настоящий момент невозможно в полной мере правильно задекларировать ввозимое в уставный фонд имущество, передаваемое из-за рубежа одним из иностранных учредителей. Таможенные органы либо приравнивают эту операцию к договору купли-продажи (код 11), либо не расшифровывают ее, указывая общий код «Прочие» (код 90).

Как нам кажется, более верным было бы включение в **Список кодов коммерческих операций** специального кода – 16, который бы отделил такой специфичный вид сделок от остальных, используемых во внешнеэкономических сделках.

Далее хотелось бы отметить ряд практических проблем и сложностей, возникающих у лиц, ввозящих имущество для уставного капитала, в связи с расплывчатым определением самого объекта освобождения.

Итак, согласно уже упомянутым нормам в соответствии с **Положением** льготы предоставляются в отношении материальных активов:

- стоимость которых превышает 3 000 леев за единицу,
- срок эксплуатации которых превышает один год.

I. Понятие материального актива

Во-первых, как нам кажется, не совсем правильным является использование в тексте материального закона (каким являются **НК** и **Закон о таможенном тарифе**), определяющего столь важную норму, как льгота на имущество, ввозимое в республику, некоего термина, не имеющего четкого определения в

действующем законодательстве, а являющегося обиходным бухгалтерским понятием. Как и в любых других подобных случаях, в такой ситуации всегда остается возможность по-разному понимать и применять эту льготу к различным категориям товаров.

Положение, в свою очередь, тоже использует этот термин как очевидный, не уточняя его понятия. Но даже Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Молдова не дают четкого определения данному термину, хотя и используют его довольно часто.

Согласно п. 7 **Каталога основных средств и нематериальных активов** (далее - **Каталог**), утвержденного **Постановлением Правительства № 338 от 21 марта 2003 г.**, **основные средства** означают *материальные активы (средства труда), стоимость единицы которых превышает установленный законодательством лимит, планируемые к использованию более одного года в производственной, торговой и других видах деятельности, выполнению работ и оказанию услуг либо предназначенные для сдачи в аренду или для административных целей.*

Как нам кажется, и **НК**, и **Закон о таможенном тарифе** называют имущество, помещаемое в уставный капитал, материальным активом с целью отграничения данной категории от остальных, не имеющих важного экономического значения для экономики страны и, в связи с этим, не подпадающих под категорию льготных случаев. Но если это так, то более верным было бы как раз использование именно термина «*основные средства*» как уже включающего в себя все необходимые характеристики (стоимость и срок эксплуатации), которые желает поощрить государство.

В связи с рассмотрением понятия материальный актив следует отметить следующие два момента:

■ Согласно п. 12 упомянутого **Каталога** объекты считаются включенными в состав основных средств с момента их принятия в эксплуатацию на основе документов, оформленных надлежащим образом. Исходя из этого в случае ввоза для помещения в уставный капитал объектов недвижимости в разобранном виде (например – сборных домиков для создания базы отдыха), таможенные органы отказывают в предоставлении льготы, руководствуясь положениями именно этого пункта. Однако при ввозе иных объектов (в большинстве своем – технологического оборудования) для помещения в уставный фонд таможенные органы игнорируют этот пункт и не ставят факт сдачи в эксплуатацию на момент ввоза как обязательное условие для предоставления льготы.

■ Понятие материальный актив (или основные средства – если угодно) является достаточно общим, не учитывающим специфику транспортировки перемещения через границу. Это особенно заметно в случае, когда материальный актив невозможно переместить одним транспортным средством, а перевозка осуществляется в несколько этапов. Например, фактически невозможно одновременно ввезти и оформить одной таможенной декларацией помещение в уставный капитал башенного крана, доменной печи, производственной линии и т.д. В подобных случаях они ввозятся в страну различными транспортными средствами на протяжении определенного временного интервала. Согласно таможенному законодательству необходимо задекларировать каждую часть ввозимых товаров. Однако до настоящего момента в молдавском законодательстве нет понятия «товарная партия». Поэтому в некоторых случаях таможенные органы смело квалифицируют ввозимые болтики и гаечки как отдельные товары, то есть по их собственным товарным позициям – а в этом случае льгота касательно целого имущества не предоставляется. В других же случаях те же болтики могут уже быть квалифицированы как некий процент от единого целого, то есть с предоставлением льготы. Какими же критериями руководствуются в этих случаях таможенные органы, остается только догадываться...

II. Стоимость актива должна превышать 3 000 леев за единицу

Установление минимального стоимостного предела объясняется естественным нежеланием законодателя стимулировать мелкие иностранные инвестиции с низкой стоимостью. Но, к сожалению, и данное требование законодателя также не отличается особой точностью формулировки. Вопросов, возникающих в связи с этим требованием, как минимум два:

1. Какая именно стоимость имеется в виду?

Как известно, таможенные органы оперируют двумя типами стоимости – фактурная и таможенная.

Фактурной стоимостью в этом случае будет являться стоимость, определенная соучредителями согласно ч. 6 ст. 114 **ГК** на общем собрании. Она не во всех случаях совпадает со стоимостью, из которой исчисляются платежи, то есть таможенной стоимостью.

Однако в случае имущества для уставного капитала определить таможенную стоимость классическими способами, перечисленными в **Законе о таможенном тарифе**, не представляется возможным. Как было уже описано, имущество ввозится в страну не на основании двусторонней сделки (купли-продажи), а на основании договора иного характера. На настоящий момент для определения таможенной стоимости таможенные органы Республики Молдова прибегают к актам товароведческой экспертизы как к документу, достаточно достоверно определяющему реальную стоимость товара. Таким образом, таможенные органы стараются избежать тех случаев, когда общее собрание учредителей завысит или занизит эту стоимость и тем самым укажет ее недостоверно.

И все же, в случае различий между фактурной и таможенной стоимостью таможенные органы не отказывают в оформлении всего имущества⁴, а лишь

советуют произвести соответствующую переоценку имущества его учредителями. Кроме того, в случае явного завышения фактурной стоимости ввозимого имущества таможенные органы не отказывают в ее принятии (ведь в случае чего платежи и штрафы будут рассчитываться именно с нее), но своевременно информируют компетентные органы о завышенных ценах для их перепроверки и предотвращения «отмывания» денег.

2. Что именно подразумевается под понятием «стоимость за единицу»?

Как известно, на практике материальные активы могут состоять из различного типа имущества, включая наборы товаров или комплекс товаров, состоящий из нескольких предметов. В таких случаях от правильного ответа на поставленный вопрос зависит – предоставлять или не предоставлять льготу на ввозимый товар. К примеру, в случае ввоза для уставного капитала набора из 12 стульев каждый из них по отдельности может иметь стоимость ниже 3 000 леев, но весь набор, безусловно, этот нижний лимит превышает.

Так как четкого ответа на этот вопрос **Постановление** не дает, таможенные органы в таких случаях обычно руководствуются позициями таможенной классификации товаров. Это означает, что в случае, когда в **Товарной номенклатуре**, утвержденной **Постановлением Правительства № 1525 от 29 декабря 2007 г.**, данный набор товаров действительно классифицируется по единой товарной позиции, то принимается стоимость всего набора. В случае, когда отдельные составляющие имеют персональные товарные позиции (как в нашем примере – стулья), минимальная стоимость касается каждого предмета в отдельности. Логичная, в принципе, позиция все же имеет одно противоречие – в последнем приведенном случае таможенное описание товаров в соответствующих рубриках таможенной декларации об импорте (руб. 31 и 33) все равно производится как для целого набора, то есть указывается «**набор из 12 стульев**», а не просто «12 стульев».

III. Срок эксплуатации материального актива должен превышать один год

Другим естественным требованием законодателя для предоставления льготы является минимальный срок эксплуатации. Это обусловлено тем, что краткосрочные инвестиции не столь важны для экономики. Более того, в случае предоставления льготы по таможенным платежам на быстро «исчезающие» товары есть огромная доля риска создать условия для злоупотреблений, связанных с данной льготой, в отношении обычных товаров, ввозимых, списываемых с бухгалтерского учета и затем реализуемых на внутреннем рынке.

Следует обратить внимание на тот факт, что таможенные органы далеко не во всех случаях самостоятельно могут определить удовлетворение импортером данного условия. В случае ввоза, к примеру, золотой авторучки известной марки (стоимостью, в несколько раз превышающей нижний лимит в 3 000 леев) таможенный инспектор, скорее всего, потребует подтверждающий акт экспертизы из Республики Молдова, где будет четко указан срок эксплуатации.

Практическая проблема в таких случаях состоит лишь в том, что, с одной стороны, таможенные органы требуют такие акты всегда, даже в самых элементарных ситуациях (транспортные средства, технологическое оборудование и пр.), а, с другой стороны, во всех случаях никакой акт экспертизы не является обязательным для таможни – то есть теоретически возможны ситуации, когда таможня не признает указанный срок эксплуатации, а сама определит его (в том числе и как срок меньше 1 года).

И последнее, что хотелось бы проанализировать в настоящей статье, – наличие некоторых законодательных ограничений по предоставлению льгот в случае приобретения за рубежом имущества для последующего ввоза и увеличения уставного фонда юридического лица из Республики Молдова (или, согласно вышеприведенной классификации, – третий и четвертый типы договорных отношений).

Итак, право затребовать льготу возникает при одновременном соблюдении следующих условий:

а) ввозимое имущество приобретается именно для увеличения уставного фонда, а не является простой покупкой товара. Разница состоит в документальном оформлении сделки: в первом случае необходимы решение учредителей (участников, акционеров и пр.) об увеличении капитала на эту сумму, а также решение Регистрационной палаты об утверждении этого решения. Этим решением Регистрационная палата подтверждает соблюдение учредителями всех требований законодательства по увеличению уставного фонда – перераспределение долей, прав и обязанностей учредителей, дополнительная эмиссия акций общества и т.д. Естественно, в случае простой купли-продажи такие действия не осуществляются, а присутствует только обычный коммерческий договор;

б) приобретение материального актива должно производиться за счет чистого дохода и/или резервного капитала экономического агента, в уставный капитал которого они включаются. Следовательно, не предоставляется льгота в случае, когда увеличение уставного фонда осуществляется за счет кредитных или аналогичных средств.

Данное требование трактуется довольно широко и распространяется не только на хозяйственное товарищество, фонд которого увеличивается, но и на самого учредителя. Так, согласно лит. *б)* п. 4 **Положения** даже если средства приобретаются самим учредителем для последующей передачи их учрежденному лицу, то и в этом случае они должны быть приобретены за собственный счет и/или за счет денежных средств, вложенных в него участниками общества или пайщиками (то есть учредителями учредителя).

В связи с этим, последним, требованием на практике возник один, но довольно болезненный вопрос – кто из государственных органов уполномочен проверять

соблюдение этого законодательного требования – Регистрационная палата или Таможенная служба?

Исходя из того, что данное положение является условием именно для предоставления льготы по уплате таможенных платежей, а не общим условием для увеличения уставного фонда, подобные проверки осуществляют именно таможенные органы. Но так как в момент таможенного контроля предоставленных документов нет реальной возможности проверить происхождение средств, на которые приобретено имущество, то таможенный контроль над исполнением этих положений производится позднее, уже после таможенного оформления. Таким образом, все случаи импорта товаров с использованием рассматриваемой льготы позднее в обязательном порядке перепроверяются специализированными отделами таможен на предмет происхождения денежных средств, за счет которых было приобретено имущество.

¹ Более правильным, как нам кажется, было бы иное определение компетентного таможенного органа – то есть документы предоставляются таможенному органу, оформляющему импорт товаров, предназначенных для помещения в уставный капитал. Подобная формулировка охватывает и ситуации, когда по открепительному письму импортер оформляет декларацию в иных таможенных органах, чем те, в которых он осуществляет свою деятельность.

² Довольно нелогичное требование, если принять во внимание следующие два момента:

– действующее законодательство не ограничивает право лица на получение льгот по уплате таможенных платежей подобным условием. То есть, при

отсутствии указанной справки либо даже при наличии каких-либо задолженностей перед социальным фондом, к примеру, таможенный орган не вправе законно отказать в утверждении таможенной декларации об импорте материальных активов с соответствующими льготами;

– довольно часто смешиваются два различных субъекта налогообложения: юридическое лицо, в капитал которого будет помещен материальный актив, и импортер соответствующего актива. Именно от последнего и требуется подтверждение отсутствия долгов, хотя реальным «потребителем льготы» является первое лицо.

³ Даже тогда эта трактовка срока в 72 часа, установленного ст. 176 ТК, являлась абсолютно неправильной. В частности, срок в 72 часа был устаревшим сроком подачи декларации на импорт и использовался ранее, до введения системы внутреннего транзита. Этот срок определял, что с момента пересечения границы товар должен был быть представлен и задекларирован на внутренней таможене в течение максимум 3 суток. Однако, после введения в 2005 году процедуры внутреннего транзита срок перевозки товаров от границы до внутренней таможи значительно возрос (до 8 дней), а срок подачи декларации после закрытия транзита не был установлен. Фактически это разногласие было устранено только лишь в 2008 году, когда **Законом № 103-XVI от 16 мая 2008 г.** было установлено, что на внутренней таможене декларация подается до истечения следующего рабочего дня, после момента завершения транзита.

⁴ Следует отметить, что в практике таможенных органов Республики Молдова ранее господствовало и иное мнение – в случае, когда фактурная стоимость была ниже таможенной, льгота предоставлялась только на

стоимость, определенную учредителями. «Разница», выявленная при экспертизе товаров, облагалась налогами как отдельная часть товаров, не являющаяся объектом освобождения.