**Отражение в учете ликвидации организации**

Т.М. Панченко

Правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент завершения ликвидации. Ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам.

Основными нормативными документами, устанавливающими порядок ликвидации юридического лица, являются Гражданский кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц».

Юридическое лицо может быть ликвидировано как в добровольном, так и в принудительном порядке (п.2 ст.61 ГК РФ).

В добровольном порядке юридическое лицо ликвидируется по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в связи с истечением срока, на который создано юридическое лицо, и достижением цели, ради которой оно создано. Кроме того, юридическое лицо может объявить о своем банкротстве и добровольной ликвидации.

Пример.

На основании ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и ст. 20 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» учредители акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью обязаны принять решение о ликвидации организации, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость ее чистых активов окажется меньше величины минимального размера уставного капитала, установленного на дату государственной регистрации этой организации. Минимальный размер уставного капитала открытого акционерного общества составляет 1000 МРОТ, а закрытого акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью – 100 МРОТ.

В принудительном порядке юридическое лицо ликвидируется по решению суда в случаях грубого нарушения закона при создании (на рушение носит неустранимый характер); осуществления деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо деятельности, запрещенной законом; иных неоднократных или грубых нарушениях закона или иных правовых актов; систематического осуществления общественной или религиозной организацией (объединением), благотворительным или иным фондом деятельности, противоречащей его уставным целям; признания судом юридического лица банкротом.

Требование о ликвидации юридического лица в принудительном порядке может быть предъявлено в суд государственным органом или органом местного самоуправления, которому законом предоставлено право на предъявление подобного требования.

Пример.

Подпунктом 16 п. 1 ст. 31 НК РФ и ст. 25 Закона № 129-ФЗ налоговым органам предоставлено право предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски о признании недействительной государственной регистрации юридического лица и о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации.

Добровольная ликвидация

Общий порядок ликвидации юридического лица установлен ст. 63 Гражданского кодекса РФ.

Решение о добровольной ликвидации организации принимается на общем собрании участников (учредителей). Здесь назначается ликвидационная комиссия, в состав которой могут входить руководящие лица организации, члены трудового коллектива, учредители или их представители, главный бухгалтер.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решен ие о е го ликвидации, обязаны в трехдневный срок в письменной форме уведомить об этом регистрирующий (налоговый) орган по месту нахождения ликвидируемого юридического лица (ст. 20 Закона № 129-ФЗ). Они уведомляют регистрирующий орган о формирований ликвидационной комиссии или о назначении ликвидатора. К уведомлению прикладывается решение о ликвидации. Кроме того, они обязаны уведомить регистрирующий орган о составлении промежуточного ликвидационного баланса по формам, утвержденным постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 №439 «Об утверждении форм документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, и требований к их оформлению» ( в ред. от 06.02.2003):

№ Р16001 «Заявление о государственной регистрации юридического лица в связи с его ликвидацией»;

№ Р15001 «Уведомление о принятии решения о ликвидации юридического лица»;

№ Р15002 «Уведомление о формировании ликвидационной комиссии юридического лица, назначении ликвидатора»;

№ Р15003 «Уведомление о составлении промежуточного ликвидационного баланса юридического лица».

Документы представляются в регистрирующий орган уполномоченным лицом непосредственно или направляются почтовым отправлением с объявленной ценностью при его пересылке и описью вложения (ст. 9 Закона № 129-ФЗ).

На основании этих документов регистрирующий (налоговый) орган вносит в государственный реестр запись о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации. С этого момента не допускается государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы ликвидируемого юридического лица, государственная регистрация юридических лиц, учредителем которых выступает указанное юридическое лицо, либо государственная регистрация юридических лиц, которые возникают в результате реорганизации данного юридического лица. Ликвидационная комиссия

Предусмотренные законодательством сроки проведения ликвидации призваны установить временные рамки для проведения всех ликвидационных процедур. В частности:

уведомление в письменной форме о принятии решения о ликвидации предприятия направляется в регистрирующий орган по месту нахождения ликвидируемого юридического лица (с приложением решения о ликвидации) в трехдневный срок с момента принятия такого решения (п.1 ст.20 ФЗ № 129). Также в трехдневный срок с момента принятия решения о ликвидации аналогичное письменное сообщение о ликвидации направляется в налоговый орган по месту учета (п.2 ст.23 НК РФ);

в срок не более чем пять рабочих дней с момента предоставления документов регистрирующий орган вносит в государственный реестр запись о том, что юридическое лицо находится в стадии ликвидации, о чем ликвидируемое юридическое лицо соответствующим образом уведомляется. Обязанность регистрирующего органа - внести соответствующую запись в государственный реестр в определенный срок установлена п.1 ст.8 ФЗ № 129.

Налоговый орган осуществляет снятие с учета налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи заявления (п.5 ст.84 НК РФ), о чем также письменно уведомляет должностных лиц предприятия (либо ликвидационную комиссию).

Далее регистрирующий орган должен быть уведомлен о формировании ликвидационной комиссии или назначении ликвидатора, а также о составлении промежуточного ликвидационного баланса (п.3 ст.20 ФЗ № 129).

Орган, принявший решение о ликвидации, устанавливает порядок и сроки ликвидации. Предельный срок проведения ликвидации законодательно не ограничен, и определяется ликвидируемым предприятием самостоятельно, исходя из объемов предстоящих работ по завершению финансово - хозяйственной деятельности и составлению необходимой отчетности по ликвидации. Кроме того, влияние на длительность процесса ликвидации имеют сроки рассмотрения исков в суде, сроки проведения налоговых проверок, инвентаризации и т.д.

Чаще всего принятие решения о ликвидации и формирование ликвидационной комиссии (назначение ликвидатора) осуществляются одновременно. Если указанные мероприятия не совпадают по времени (например, ликвидатором назначается лицо, чья кандидатура подбирается и предварительно согласовывается), то до формирования ликвидационной комиссии ответственность за финансово - хозяйственную деятельность предприятия несут его должностные лица - избранный (назначенный ранее) директор и главный бухгалтер.

С момента формирования ликвидационной комиссии (назначения ликвидатора) до завершения ликвидации с внесением соответствующей записи в государственный реестр полномочия по управлению делами юридического лица возлагаются на указанную комиссию (ликвидатора). То есть, к ней переходят функции и права органов ликвидируемой организации (п.3 ст.62 ГК РФ).

Ликвидационная комиссия завершает дела организации и становится единственным органом, имеющим право действовать от имени организации, в том числе и выступать в суде.

Субъектом правоотношений остается организация, находящаяся в состоянии ликвидации, поэтому все сделки, заключаемые в данный период от ее имени, должны содержать указание, что организация находится в состоянии ликвидации. Члены ликвидационной комиссии несут ответственность за вред, причиненный их действиями в процессе ликвидации юридического лица.

Учредители (участники), принявшие решение о ликвидации, должны внимательно отнестись к формированию состава ликвидационной комиссии (выбору ликвидатора), заключив соответствующие контракты и договоры с физическими лицами. В контракте должны быть оговорены обязанности членов ликвидационной комиссии, выплачиваемое им вознаграждение, порядок оформления документации и сроки проведения мероприятий по ликвидации. Учитывая многогранность ликвидационных процедур, следует составить ликвидационный лист по принципу обходного листа, на котором производить отметки о завершении тех или иных мероприятий и который будет являться отчетным документом ликвидационной комиссии (ликвидатора).

Именно ликвидационная комиссия (в составе которой могут быть уже бывшие директор и главный бухгалтер), осуществляет ликвидационные процедуры, руководствуясь следующими временными рамками:

публикует в средствах массовой информации сообщение о ликвидации предприятия и о порядке и сроках заявления требований кредиторов. Этот срок не может быть менее двух месяцев с момента такой публикации . ( п .1 ст.63 ГК РФ);

принимает меры к выявлению кредиторов, письменно уведомляет кредиторов о ликвидации юридического лица (при этом срок заявления требований кредиторов не может быть менее двух месяцев с момента публикации сообщения о ликвидации на основании п.1 ст.63 ГК РФ); Одновременно должна быть проведена работа по уточнению состояния расчетов с дебиторами и сформирована информация для того, чтобы ликвидационная комиссия могла своевременно и максимально полно взыскать образовавшуюся дебиторскую задолженность;

составляет и утверждает промежуточный ликвидационный баланс (о котором также уведомляет регистрирующий орган в соответствии с п.3 ст.20 ФЗ N 129);

осуществляет выплаты денежных сумм кредиторам юридического лица в порядке очередности, установленной ст.64 ГК РФ;

составляет окончательный ликвидационный баланс и уведомляет регистрирующий орган о завершении процесса ликвидации не ранее, чем через два месяца с момента помещения в органах печати ликвидационной комиссией (ликвидатором) публикации о ликвидации юридического лица.

Таким образом, в течение двух месяцев бухгалтерия ликвидируемой организации должна провести работу по уточнению состояния взаиморасчетов с кредиторами. Как правило, это делается посредством проведения сверок взаиморасчетов с составлением соответствующих актов. При проведении таких сверок необходимо не только уточнить информацию, обобщенную в регистрах бухгалтерского учета, но и учесть все другие обстоятельства, которые могут повлиять на размер обязательств перед кредиторами, например возможность и вероятность применения к ликвидируемой организации финансовых санкций за нарушение условий хозяйственных договоров.

Кроме того, ликвидационная комиссия (ликвидатор), осуществляющая полномочия по управлению делами юридического лица, обязана сообщить в налоговый орган по месту учета о закрытии счетов в десятидневный срок с момента их закрытия обслуживающим банком (п.2 ст.23 НК РФ).

**Инвентаризация имущества организации**

Под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

В соответствии со ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом от 29.07.98 № 34н, при ликвидации организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса необходимо провести инвентаризацию. Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.95 № 49. Основные цели инвентаризации - выявление фактического наличия имущества, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета и проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения, все виды финансовых обязательств, производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Результаты инвентаризации оформляются актами по унифицированным формам, утвержденным постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88. Промежуточный ликвидационный баланс

По окончании срока для предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, содержащий сведения о составе имущества ликвидируемого юридического лица, о перечне предъявленных кредиторами требований, а также о результатах их рассмотрения.

Промежуточный ликвидационный баланс составляется до того, как требования кредиторов будут удовлетворены. При составлении промежуточного ликвидационного баланса руководствуются Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 43н (ПБУ 4/99), все необходимые данные берутся из бухгалтерских документов ликвидируемой организации. Этот баланс должен содержать сведения о составе активов и пассивов организации, их стоимости, о дебиторской и кредиторской задолженности.

Ликвидационной комиссией выплачиваются денежные суммы кредиторам ликвидируемого юридического лица в соответствии с промежуточным ликвидационным балансом, начиная со дня его утверждения, (за исключением кредиторов пятой очереди - им денежные суммы выплачиваются по истечении месяца со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса) в порядке очередное ста, установленной ст. 64 ГК РФ.

Статьей 64 ГК РФ устанавливается, что при ликвидации юридического лица требования его кредиторов удовлетворяются в следующей очередности:

в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью;

во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий или оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, и по выплате вознаграждений по авторским договорам;

в третью очередь удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица;

в четвертую очередь погашается задолженность по обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды;

в пятую очередь производятся расчеты с другими кредиторами в соответствии с законом.

Следует помнить о том, что требования каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований предыдущей очереди (п.2 ст.64 ГК РФ), а при недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица оно распределяется между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению, если иное не установлено законом (п.3 ст.64 ГК РФ).

В большинстве случаев при ликвидации организации наблюдается недостаточность имущества для удовлетворения требования кредиторов. Поэтому поясним применение порядка очередности, установленной ст.64 ГК РФ, на примере.

Пример.

К ликвидируемой организации, обладающей имуществом в сумме 170000 руб., со стороны кредиторов предъявлены следующие требования:

требования первой очереди на сумму 20000 руб.

требования второй очереди на сумму 9000 руб.

требования четвертой очереди 60000 руб.

требования пятой очереди на сумму 180000 руб., состоящие из

задолженности организации "А" в размере 120000 руб. и задолженности организации "Б" в размере 60000 руб.

Всего требований кредиторов выдвинуто на сумму 269000 руб.

Как видим, у ликвидируемой организации недостаточно имущества, чтобы полностью погасить все требования кредиторов (170000 руб. < 269000 руб.).

Поэтому сначала погашаются долги первой - четвертой очередей:

170000 руб. – 20000 руб. (I очередь) – 9000 руб. (II очередь) - 60000 руб. (IV очередь, так как требования III очереди не заявлены) = 81000 руб.

Распределение суммы, оставшейся после погашения задолженности первой - четвертой очередей (81000 руб.), производится пропорционально требованиям кредиторов пятой очереди, подлежащим удовлетворению, в соответствии со следующим расчетом:

81000 руб. : 180000 руб. х 100% = 45% - в оставшемся имуществе ликвидируемой организации определена доля требований, подлежащая погашению кредиторам пятой очереди.

120000 руб. х 45% = 54000 руб. - рассчитана сумма погашения организации "А".

60000 руб. х 45% = 27000 руб. - рассчитана сумма погашения организации "Б".

Требования организации "А" в сумме 66000 руб. и организации "Б" в сумме 33000 руб., оставшиеся неудовлетворенными из-за недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица, считаются погашенными (п.6 ст.64 ГК РФ).

Если имеющихся у ликвидируемого юридического лица (кроме учреждений) денежных средств недостаточно для удовлетворения требований кредиторов, ликвидационная комиссия продает имущество юридического лица с публичных торгов в порядке, установленном для исполнения судебных решении.

Операции по выбытию имущества облагаются всеми установленными налогами.

В случае отказа ликвидационной комиссии в удовлетворении требований кредитора либо уклонения от их рассмотрения кредитор вправе до утверждения ликвидационного баланса юридического лица обратиться в суд с иском к ликвидационной комиссии. По решению суда требования кредитора могут быть удовлетворены за счет оставшегося имущества ликвидированного юридического лица.

Требования кредитора, заявленные после окончания срока, установленного ликвидационной комиссией для их предъявления, после составления промежуточного ликвидационного баланса, удовлетворяются из имущества ликвидируемого юридического лица, оставшегося после удовлетворения заявленных в срок требований кредиторов.

Требования кредиторов, не удовлетворенные ввиду недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица, считаются погашенными. Погашенными считаются и требования, кредиторов, не признанные ликвидационной комиссией, если кредитор не обращался с иском в суд, а также требования, в удовлетворении которых кредитору было отказано решением суда.

Сумма неполученной от ликвидируемого юридического лица задолженности будет убытком дебитора. Факт получения убытка от прекращения обязательства ликвидацией организации-должника фиксируется в бухгалтерском учете организации- дебитора записью на сумму неполученного долга путем отражения в учете факта прекращения обязательства ликвидацией юридического лица:

Дебет 91-2 "Прочие расходы" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - на сумму непогашенной задолженности ликвидированной организацией.

Пример.

Фирма «А» должна организации «Б» 80000 руб. за поставленные товары, не обеспеченные залогом имущества фирмы «А». Получено уведомление ликвидационной комиссии о том, что фирма «А» ликвидируется. В результате процедуры ликвидации кредитор (организация «Б») получает 35000 руб., остальные требования кредитора в сумме 45000 руб. не будут удовлетворены из-за недостаточности имущества ликвидируемой организации. Кроме того, получена выписка из Единого государственного реестра юридических лиц о том, что организация-должник (фирма «А») ликвидирована.

Отражение данных фактов в бухгалтерском учете организации «Б» будет иметь вид.

Дебет 51 Кредит 62 - 35000 руб. – отражено частичное погашение дебиторской задолженности ликвидируемого юридического лица;

Поскольку требования кредиторов, не удовлетворенные ввиду недостаточности имущества ликвидируемой организации, считаются погашенными и становятся безнадежным долгом, в учете делается запись:

Дебет 91-2 (63) Кредит 62 – 45000 руб. - безнадежный до лг всл едствие невозможности его исполнения в связи с ликвидацией организации-должника фирмы «А» списан за счет операционных расходов либо за счет средств резерва по сомнительным долгам, если он создавался;

Дебет 99 Кредит 91-9 - 45000 руб. - безнадежный долг списан на убытки организации «Б».

В соответствии с учетной политикой организация «Б» исчисляет НДС по «оплате». Поскольку согласно п.5 ст.167 НК РФ в рассматриваемом случае моментом оплаты признается день списания безнадежной дебиторской задолженности, организация «Б» начисляет в бюджет НДС:

Дебет 76 субсчет «Отложенные расчеты по НДС» Кредит 68 «Расчеты по НДС» - 7500 руб. – начислен НДС в бюджет с суммы списанной безнадежной дебиторской задолженности.

Если, наоборот, фактом ликвидации юридического лица-кредитора прекращается сумма обязательства организации-должника, данный факт в сумме непогашенного до ликвидации кредитора обязательства отражается в учете организации-должника как получение операционного дохода записями:

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 91-1 "Прочие доходы" - отражен факт прекращения обязательства перед ликвидированным кредитором.

Пример.

У организации «Б» существует кредиторская задолженность перед поставщиком фирмой «А» в сумме 10000 руб. Организация-поставщик ликвидируется. Ликвидационная комиссия не истребует у организации «Б» данную задолженность. Имеется выписка из Единого государственного реестра юридических лиц о том, что фирма «А» ликвидирована.

Факт ликвидации кредитора в бухгалтерском учете организации «Б» отразится следующей записью:

Дебет 60 Кредит 91-1 - 10000 руб. - кредиторская задолженность перед фирмой «А» зачислена в состав операционных доходов по причине ликвидации кредитора.

Промежуточный ликвидационный баланс составляется на основании данных о требованиях, предъявленных кредиторами, а не о тех, которые уже удовлетворены. Иными словами, по состоянию на дату истечения срока для предъявления требований кредиторская задолженность, права на которую кредиторами не предъявлены (и, разумеется, которая не погашена ликвидируемой организацией добровольно), должна быть списана в состав прочих ( внереализационных ) доходов организации с включением в состав налогооблагаемой прибыли.

Если решение о ликвидации организации принято 3 июля, опубликовано сообщение о ликвидации 15 июля, то промежуточный ликвидационный баланс составляется на 15 сентября.

После составления промежуточного ликвидационного баланса его должны утвердить учредители (участники) организации и согласовать с регистрирующим (налоговым) органом.

**Ликвидационный баланс**

Между учредителями (участниками) оставшееся имущество ликвидируемого общества распределяется после завершения расчетов с кредиторами. Перед этим должен быть составлен новый ликвидационный баланс, который, так же как и промежуточный баланс, утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о ликвидации юридического лица и согласовывается с регистрирующим (налоговым) органом.

В ликвидационном балансе не должно быть остатков по разделу "Долгосрочные обязательства", а в разделе "Краткосрочные обязательства" могут иметь место остатки по следующим строкам: "Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов", "Доходы будущих периодов" и "Резервы предстоящих расходов". В активе баланса остатки могут быть по любым строкам, если реализация имущества не произведена или произведена частично. Если же все имущество общества реализовано, то остатки средств будут только по строке «Денежные средства» по строкам «касса» и «расчетные счета». Если имеются остатки по строке «валютные счета», то валюту необходимо конвертировать и перевести со счета 52 на счет 51, так как действующее законодательство исключает возможность расчетов валютой с акционерами (если среди акционеров нет иностранных участников).

Распределение имущества ликвидируемой организации между учредителями (участниками) осуществляется в последнюю очередь. При этом сумма по строке 700 пассива баланса (валюта баланса) за минусом остатка по строке 630 "Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов" должна быть распределена между всеми учредителями (участниками) пропорционально доле в уставном капитале либо по иной методике, предусмотренной уставом или решением общего собрания участников. После этого в пассиве баланса вся сумма будет отражена на счете 75 по строке 630 "Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов". Эта сумма соответствует стоимости активов общества, подлежащих распределению.

После составления ликвидационного баланса бухгалтерский учет ведется в соответствии с п. 2.4 приказа Минфина РФ от 28.07.95 № 81 «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие первой части Гражданского кодекса Российской Федерации» ( в ред. от 23.01.2001).

В учете должны быть оформлены следующие проводки:

Дебет 80 (82, 83, 84, 98, 99) Кредит 75, субсчет «Расчеты по выплате доходов» - на сумму стоимости имущества, причитающегося акционеру;

Дебет 75, субсчет «Расчеты по выплате доходов» Кредит 51 (50) - на сумму денежных средств, выплаченную акционеру.

В первой из проводок может использоваться только счет 80, если остатки по другим счетам учета собственных сре дств пр едварительно были перенесены на этот счет.

Во второй проводке наряду со счетами учета денежных средств могут использоваться счета учета имущества ликвидируемой организации. Это возможно, если участниками принято решение о распределении имущества вместо его реализации.

Не следует путать понятия задолженности по оплате труда, начисленной участникам, и сумм причитающейся им части ликвидационной стоимости организации. Суммы задолженности по оплате труда должны быть погашены во вторую очередь, а суммы причитающейся части ликвидационной стоимости начисляются и выплачиваются в последнюю очередь.

Кроме того, нельзя путать суммы причитающейся участникам части ликвидационной стоимости организации с дивидендами, так как согласно п.2 ст.43 НК РФ выплаты при ликвидации организации участнику этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого участника в уставный (складочный) капитал организации не являются дивидендами. \*\*

В отличие от общего порядка ликвидации юридических лиц для некоммерческих организаций предусмотрены следующие особые правила распределения оставшегося после ликвидации имущества.

При ликвидации некоммерческой организации имущество, оставшееся после удовлетворения требований кредиторов, направляется в соответствии с учредительными документами некоммерческой организации на цели, в интересах которых она была создана, и (или) на благотворительные цели.

В случае если использование имущества ликвидируемой некоммерческой организации в соответствии с ее учредительными документами не представляется возможным, оно обращается в доход государства (ук азанный порядок распределения имущества может быть изменен только федеральными законами, а не учредительными документами конкретной некоммерческой организации). Исключение составляют некоммерческое партнерство, учреждение, потребительский кооператив и иные случаи, прямо предусмотренные законом.

В налоговом учете выплаты в натуральной или денежной форме при ликвидации организации в сумме, не превышающей взноса участника в уставный (складочный) капитал организации, не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль на основании подпункта 4 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Выплаты, полученные (подлежащие получению) при ликвидации организации сверх взносов в уставный капитал, не рассматриваются как дивиденды и подлежат включению в состав внереализационных доходов, в соответствии со статьей 250 НК РФ, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, облагаемой по ставке в размере 24 процентов, предусмотренной пунктом 1 статьи 284 НК РФ.

Иногда на практике встречаются требования участников ликвидируемых организаций о выплате им части стоимости уставного капитала. Это происходит от непонимания экономического смысла уставного капитала. Уставный капитал является всего лишь денежной оценкой вклада участника и соответствует стоимости активов общества, приобретенных или внесенных в виде вклада в момент создания организации. Поэтому распределяются только активы, а уставный капитал при этом уменьшается на соответствующую сумму.

После списания активов и уменьшения задолженности по расчетам с участниками баланс должен стать нулевым.

**Проведение выездной налоговой проверки**

В связи с ликвидацией налогоплательщика должна быть проведена выездная налоговая проверка, которая может осуществляться независимо от времени проведения предыдущей проверки (ст.89 НК РФ).

Поэтому в процессе ликвидации ликвидационная комиссия (ликвидатор) не должны отказываться от проведения повторной налоговой проверки за те отчетные периоды, которые уже были проверены налоговой инспекцией в период деятельности ликвидируемой организации.

В соответствии с Налоговым кодексом налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки (ст.87 НК РФ).

Несмотря на то, что ст.87 НК РФ запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенные налоговый период, это правило не распространяется на случаи ликвидации организации - налогоплательщика. Это означает, что предприятие, на котором уже состоялась плановая выездная налоговая проверка за 2000, 2001, 2002 гг., заявив о своей ликвидации в 2003 г., подлежит повторной налоговой проверке за указанные налоговые периоды.

Пример.

Организация, уведомившая о своей ликвидации с 25 декабря 2003 г. подлежит проверке, начиная с 1 января 2000 г. по 25 декабря 2003 г. включительно. Внесение записи о ликвидации в Единый государственный

реестр юридических лиц

Ликвидация юридического лица считается завершенной после внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц» внесены некоторые изменения и уточнения в порядок регистрации ликвидации юридического лица.

Так, этим Законом установлен срок, в течение которого участники юридического лица или орган, принявшие решен ие о е го ликвидации, обязаны уведомить регистрирующий орган об этом, - три дня (п.1 ст.20 Закона № 129-ФЗ). Вместе с тем необходимо иметь в виду, что ГК РФ установлена обязанность незамедлительного сообщения об указанном решении (п.1 ст.62 ГК РФ).

Законом № 129-ФЗ определено, что теперь не требуется участия регистрирующего органа в назначении ликвидационной комиссии и составлении промежуточного баланса - об этом регистрирующий орган только уведомляется (п.3 ст.20 Закона № 129-ФЗ).

Установлен исчерпывающий перечень документов, представляемых в регистрирующий орган после завершения процесса ликвидации юридического лица.

На основании ст. 21 Закона № 129-ФЗ для государственной регистрации в связи с ликвидацией юридического лица в регистрирующий (налоговый) орган представляются следующие документы:

заявление о государственной регистрации ликвидации юридического лица по форме, утвержденной Правительством РФ. В заявлении подтверждается, что соблюден установленный федеральным законом порядок ликвидации юридического лица, расчеты с кредиторами завершены и вопросы ликвидации юридического лица согласованы с соответствующими государственными органами и (или) муниципальными органами в установленных федеральным законом случаях. Подпись заявителя на указанном заявлении должна быть нотариально удостоверена.

ликвидационный баланс;

документ об уплате государственной пошлины. (Пунктом 6 ст.4 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 "О государственной пошлине" предусмотрено взимание госпошлины за государственную регистрацию юридического лица в размере 2000 руб. Согласно ст.21 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц" подлежат государственной регистрации юридические лица в связи с их ликвидацией. Таким образом, за государственную регистрацию юридического лица в связи с его ликвидацией взимается государственная пошлина в размере 2000 руб.)

Основанием для снятия с учета в налоговом органе юридического лица, ликвидированного в порядке применения процедуры банкротства по решению суда являются :

копия решения арбитражного суда о признании организации банкротом;

копия определения арбитражного суда о завершении конкурсного производства;

решение о признании безнадежной к взысканию задолженности;

документ об уплате государственной пошлины.

Датой представления документов при осуществлении государственной регистрации является день их получения регистрирующим органом. Заявителю выдается расписка в получении документов с указанием перечня и даты их получения регистрирующим органом. При поступлении в регистрирующий (налоговый) орган документов, направленных по почте, расписка высылается в течение рабочего дня, следующего за днем получения документов регистрирующим органом, по указанному заявителем почтовому адресу с уведомлением о вручении. Регистрирующий (налоговый) орган обеспечивает учет и хранение всех представленных при государственной регистрации документов. Он не вправе требовать представления других документов, кроме документов, указанных в Законе № 129-ФЗ.

Сроки государственной регистрации при ликвидации юридического лица предусмотрены в ст. 8 Закона № 129-ФЗ. В соответствии с данной статьей государственная регистрация осуществляется в срок, не превышающий пяти рабочих дней с момента представления документов в регистрирующий (налоговый) орган.

В случае ликвидации снятие организации с учета производится налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи такого заявления (ст. 84 НК РФ).

Регистрирующий (налоговый) орган публикует информацию о ликвидации юридического лица. Налогообложение ликвидируемой организации

Согласно ст. 23 НК РФ ликвидирующаяся организация, являясь налогоплательщиком, обязана письменно сообщать в налоговый орган по месту учета о своей ликвидации не позднее трех дней с момента принятия такого решения. В течение одного месяца со дня ликвидации эта организация обязана сообщать в налоговый орган обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации.

Подпункт 4 п.3 ст.44 НК РФ прямо указывает на то, что обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетом (внебюджетными фондами) в соответствии со ст.49 НК РФ (а не с даты принятия решения участниками (учредителями) о ликвидации).

Завершение расчетов с бюджетом предполагает и сдачу ликвидационной комиссией (ликвидатором) соответствующей отчетности в налоговый орган по месту учета в соответствии с установленными налоговыми периодами.

Пример.

Ликвидируемая организация, завершившая все расчеты с бюджетом 25 декабря 2003 г., обязана составить годовую бухгалтерскую отчетность за 2003 год (включая налоговые декларации по ЕСН, по НДС, и др. за 2003 г.).

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации установлено ст. 49 НК РФ и осуществляется в определенном порядке. Так, обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств данной организации, в том числе полученных от реализац ии ее и мущества. Если у ликвидируемой организации недостаточно денежных средств, в том числе полученных от реализац ии ее и мущества, для исполнения в полном объеме обязанности по, уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, оставшаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации. Исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации и производится в четвертую очередь.

С ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается.

Порядок зачета и возврата излишне уплаченных или нелишне взысканных сумм определен главой 12 НК РФ. Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных ею налогов и сборов (пеней, штрафов), эти суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации по налогам и сборам (пеням, штрафам) налоговым органом не позднее одного месяца со дня подачи организацией-налогоплательщиком заявления.

Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных налогов и сборов (пеней, штрафов) распределяется по бюджетам и (или) внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по налогам и сборам (пеням, штрафам) перед соответствующими бюджетами и (или) внебюджетными фондами.

При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) сумма излишне уплаченных этой организацией налогов: и сборов (пеней, штрафов) должна быть возвращена ей не позднее одного месяца со дня подачи организацией-налогоплательщиком заявления.

Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне взысканных налогов и сборов (пеней, штрафов), указанные суммы должны быть возвращены организации-налогоплательщику не позднее одного месяца со дня подачи ею заявления.

Для определения налогового периода, в том числе при ликвидации организации, следует руководствоваться положениями ст. 55 НК РФ. Налоговый период для ликвидированной организации начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца. Так, последним налоговым периодом (если организация была ликвидирована до конца календарного года) является период от начала этого года до дня завершения ликвидации.

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована до конца этого года, налоговым периодом для нее является период со дня создания до дня ликвидации.

Если организация была создана в день, попадающий в период с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована раньше календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период со дня создания до дня ликвидации данной организации.

Правила определения налогового периода при ликвидации организации не применяются в отношении налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал. В таких случаях при создании, ликвидации и реорганизации организации отдельные налоговые периоды изменяются по согласованию с налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с ликвидацией организации-налогоплательщика, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки (ст. 89 НКРФ).

В связи с ликвидацией организации-налогоплательщика согласно ст. 87 НК РФ налоговая проверка назначается независимо от того, производилась ли за проверяемый налоговый период выездная налоговая проверка по налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период.

В соответствии со ст. 255 НК РФ начисления работникам, высвобождаемым в связи с ликвидацией организации-налогоплательщика, в целях исчисления налога на прибыль относятся к расходам на оплату труда. Методы и порядок расчета сумм амортизации с целью обложения налогом на прибыль установлены ст. 259 НК РФ. Так, организация, ликвидированная в течение какого-либо календарного месяца, не начисляет амортизацию с 1 -го числа того месяца, в котором завершена ликвидация. Налогообложение участников общества - юридических и физических лиц

Учредителями (участниками) общества с ограниченной ответственностью являются как юридические, так и физические лица.

В результате деятельности организации размер ее уставного (складочного) капитала может увеличиваться либо уменьшаться. Таким образом, если вследствие увеличения уставного (складочного) капитала организации участник при ликвидации получит соответственно своей доле имущества больше, чем им было внесено при образовании общества, разница между полученным при выходе имуществом и первоначальным взносом будет считаться, объектом налогообложения.

Выплаты в денежной или натуральной форме при ликвидации организац ии ее у частнику, не превышающие взноса этого участника в уставный (складочный) капитал организации, дивидендами не признаются (ст. 43 НК РФ).

Гражданское законодательство разделяет понятия дивидендов и ликвидационной стоимости (выплат при ликвидации общества).

Статья 43 НК РФ установила свое определение дивидендов, отличное от того, что дает гражданское законодательство. Эта статья налогового Кодекса установила два основных условия для отнесения к дивидендам выплат, получаемых участниками (акционерами) от организации. Первое - пропорциональность этих выплат доле в уставном капитале (количеству акций), принадлежащей участнику (акционеру). И второе - средства выплачиваются при распределении прибыли, остающейся после налогообложения. Пункт 2 статьи 43 НК РФ особо подчеркивает, что не являются дивидендами те выплачиваемые участникам (акционерам) при ликвидации организации суммы, которые не превышают их первоначального взноса. Из этой формулировки кодекса можно сделать вывод, что выплаты, превышающие первоначальный взнос, вполне могут являться дивидендами.

Следовательно, именно термины статьи 43 НКРФ должны использоваться при решении вопроса об отнесении или неотнесении произведенных выплат к дивидендам в целях налогообложения.

Проследим, соблюдаются ли названные условия при выплате учредителям дохода при ликвидации организации.

Условие первое чаще всего присутствует. Ведь при ликвидации организации выплаты учредителям обычно осуществляются пропорционально их вкладам в уставный капитал.

Но второе условие выполняется далеко не всегда. Например, источником превышения выплаты над размером первоначального взноса может быть сумма дооценки основных средств организации (добавочный капитал), эмиссионный доход или стоимость безвозмездно полученного от учредителя имущества, не подлежащего налогообложению. Указанные суммы в целях исчисления налогов не являются прибылью, остающейся после налогообложения. В таких случаях второе условие признания выплат учредителям дивидендом не выполняется. Следовательно, в этой ситуации превышение выплат над первоначальным взносом должно облагаться на общих основаниях налогом на прибыль по ставке 24 процента, и налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

Если же выплаты, производимые при ликвидации организации в пользу ее участников – как юридических так и физических лиц, удовлетворяют признакам дивидендов (распределяются пропорционально вкладам участников в уставном капитале и выплачиваются за счет средств, оставшихся после распределения прибыли), они облагаются налогом на прибыль и налогом на доходы физических лиц по ставке 6 процентов (п. 4 ст. 224 НК РФ, п. 3 статьи 284 НК РФ).

При определении налоговой базы по уплате налога на прибыль организацией в связи с ее ликвидацией не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах первоначального взноса участника хозяйственного общества (его правопреемником или наследником) при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества между его участниками (ст.251 НКРФ).

Согласно ст. 277 НК РФ при ликвидации организации и распределен ии ее и мущества доходы налогоплательщиков - участников ликвидируемой организации определяются исходя из рыночной цены получаемого ими имущества (имущественных прав) на момент получения данного имущества за вычетом фактически оплаченной (независимо от формы оплаты) соответствующими участниками этой организации стоимости долей.

В случае, когда учредителем (участником) ликвидируемой организации является иностранная организация, не осуществляющая деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающая доходы от источников в Российской Федерации, доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (с учетом положений пунктов 1 и 2 ст. 43 НК РФ, устанавливающих понятие дивидендов и процентов), согласно подпункта 2 пункта 1 ст. 309 НК РФ относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

Расторжение трудового договора в связи с ликвидацией организации либо прекращением деятельности работодателем - физическим лицом (п.1 ст.81 Трудового Кодекса)

К работодателям (физическим лицам), осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, применяются правила, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями (ст.23 ГК РФ).

В соответствии с п.1 ст.61 ГК РФ ликвидация юридического лица (предприятия, учреждения, организации) влечет прекращение его деятельности без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам.

Поскольку в соответствии с п.8 ст.63 ГК РФ ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения записи об этом в единый государственный реестр юридических лиц, эта запись является основанием для расторжения трудовых договоров с работниками ликвидируемого юридического лица.

Основанием для предупреждения работника о предстоящем увольнении в связи с ликвидацией организации является решение о ликвидации, принятое уполномоченным органом в порядке, установленном законодательством.

В соответствии со ст.180 трудового Кодекса РФ работодатель обязан предупредить работника персонально и под расписку не менее чем за два месяца до увольнения. Работодатель с письменного согласия работника имеет право расторгнуть с ним трудовой договор без предупреждения об увольнении за два месяца с одновременной выплатой дополнительной компенсации в размере двухмесячного среднего заработка.

В случае принятия решения о прекращении деятельности филиала, представительства или иного обособленного подразделения организации, расположенных в другой местности, расторжение трудовых договоров с работниками этих структурных подразделений производится по тем правилам, которые предусмотрены для случая ликвидации организации, а не для случая сокращения численности или штата работников этой организации.

Деятельность работодателя - индивидуального предпринимателя, работающего без образования юридического лица, прекращается с момента прекращения его регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Казенное предприятие ликвидируется по решению Правительства Российской Федерации в соответствии с п.6 ст.115 ГК РФ.

Согласия профсоюзного органа при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией предприятия, организации, учреждения не требуется.

Работнику, увольняемому при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации, выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка, а также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия) (ст.178 ТК РФ). При ликвидации документы сдаются в архив

После ликвидации ранее существовавшее юридическое лицо должно полностью прекратить свою деятельность, не иметь имущества, прав и обязательств перед третьими лицами, не нести обязанностей по предоставлению бухгалтерской, статистической и иной отчетности, а также сдать печати и штампы на уничтожение, а документы - для хранения в архив.

К сожалению, далеко не всегда ликвидационные процедуры завершаются должным образом, особенно на предприятиях , ликвидируемых вследствие их несостоятельности (банкротства).

В частности, в орган статистики для ликвидации кодов, ранее присвоенных ликвидированному предприятию, следует сдать ранее полученные информационные письма и выписку из государственного реестра о ликвидации предприятия.

Все документы ликвидированного предприятия по учету труда и заработной платы и расчетам с персоналом сдаются в архив по месту расположения предприятия с получением соответствующей справки о сдаче документов («Положение об архивном фонде Российской Федерации», утвержденном Указом Президента РФ от 17 марта 1994 г. № 552 ( в ред. от 01.12.1998); «Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения», утвержденным Росархивом 06.10.2000). Срок хранения документации, относящейся к исчислению трудового стажа, заработка и т.п. в архивах составляет 75 лет, что дает право заинтересованным лицам обращаться за уточнением сведений при исчислении, например, трудового стажа. Кроме того, в архив сдаются документы, касающиеся уставной деятельности предприятия (приказы, протоколы собрания учредителей и т.д.). Свидетельства о ликвидации организации должны храниться в архивах постоянно.

Документы, не подлежащие сдаче в архив, уничтожаются с составлением соответствующего акта. Печати, фирменные бланки, штампы ликвидированного предприятия также уничтожаются с составлением акта или протокола, а документация, отражающая деятельность ликвидационной комиссии (ликвидатора) в процессе ликвидации, представляется в орган, осуществлявший государственную регистрацию и учредителям (участникам) ликвидированного предприятия.

Статьей 13.20. Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года 195-ФЗ установлена ответственность за нарушение правил хранения, комплектования, учета или использования архивных документов. Эти нарушения влекут предупреждение или наложение административного штрафа:

на граждан в размере от одного до трех минимальных размеров оплаты труда ;

на должностных лиц - от трех до пяти минимальных размеров оплаты труда .