

Применение НДС к объединениям лиц 3/13/23



Менеджер проектов отдела налогового консультирования, PwC Латвия
Matīss Auziņš

Несколько физических или юридических лиц могут объединиться на основании договора об учреждении общества, чтобы общими силами или средствами достичь определенной цели. Каждый участник должен внести свой вклад (денежный, имущественный или трудовой), а имущественные ценности, полученные в результате совместной деятельности, являются общим имуществом участников. Участники делятся прибылью, которая по сути полагается членам общества.

Ни закон «О НДС», ни обязывающие правила, ни методические материалы СГД не содержат четкого регулирования, как в данной ситуации должен применяться НДС и как объединению лиц на основании договора об учреждении общества следует действовать в качестве плательщика НДС.

Суд Европейского союза (СЕС) 16 февраля текущего года в рамках дела № C-519/21 рассмотрел вопрос применения НДС к лицам, заключившим договор об ассоциации, опираясь на нормативно-правовые акты Румынии. По сути договор об ассоциации можно приравнять к договору об учреждении общества в толковании Гражданского закона Латвии. В данной статье – подробнее о выводах СЕС.

Обстоятельства дела

Две сестры (ASA и PP), владевшие земельным участком в равных долях, вступили в сделку с двумя другими физическими лицами (BP и MB). Между ними был заключен договор об ассоциации в соответствии с требованиями нормативных актов Румынии. Заключение договора об ассоциации не порождает лицо, обладающее статусом юридического лица. Ассоциация создавалась с целью построить восемь жилых зданий на 56 квартир для последующей продажи. Договором об ассоциации предусматривалось, что BP и MB совместно оплачивают расходы, связанные со строительством комплекса недвижимости, в свою очередь, проектирование, оформление разрешений на строительство и всех необходимых административных документов, а также продажа строящихся квартир были общими обязанностями сторон. Стороны также согласовали порядок распределения прибыли. Все связанные со строительством счета выписывались на имя BP и MB.

Соглашением сторон предусматривалось, что MB и BP будут заключать договоры купли-продажи, действуя от имени и по поручению ASA и PP на основании доверенности. В Земельную книгу квартиры тоже заносились как отдельная собственность или совладение ASA и PP. Договоры купли-продажи не содержали никаких других упоминаний о BP, MB и заключенном договоре об ассоциации. Объединение лиц на основании договора об ассоциации не было зарегистрировано налоговой администрацией Румынии в качестве плательщика НДС, к тому же Румыния не внедрила нормы Директивы о НДС относительно группы НДС в качестве отдельного налогоплательщика.

Вопросы, рассмотренные судом

Суд оценил, может ли учрежденное на основании договора об ассоциации объединение лиц, не являющееся юридическим лицом и не зарегистрированное налоговой администрацией до начала хозяйственной деятельности, считаться плательщиком НДС. В деле подчеркивается, что понятие налогоплательщика весьма широкое и указывает на самостоятельность в ведении хозяйственной деятельности. Согласно Директиве о НДС, плательщиком НДС считается любое лицо, которое самостоятельно ведет любую хозяйственную деятельность в любом месте, независимо от ее цели или результата. Таким образом, плательщиками НДС считаются все лица, которые объективно исполняют критерии, предусмотренные данным нормативным актом, – физические или юридические, публичные или частные – и даже организации, не имеющие статуса юридического лица. По мнению суда, в первую очередь необходимо оценить, велась ли самостоятельная хозяйственная деятельность и кем именно. Критерий самостоятельности затрагивает вопрос связи сделки с конкретным лицом или организацией, при этом гарантируя покупателю возможность юридически защищенным образом реализовать свои возможные права на отчисление предналога. Для этого необходимо проверить, ведет ли лицо хозяйственную деятельность от своего имени и за свой счет, а также отвечает ли само за себя, т.е. принимает ли на себя экономический риск, связанный с его деятельностью.

Согласно договору об ассоциации, продажа построенных квартир была общей обязанностью сторон. Однако нотариально заверенными договорами купли-продажи предусматривалось, что выручка от продажи полагается ASA и PP как владельцам недвижимости, при этом договоры купли-продажи не содержали никаких упоминаний о BP, MB и договоре об ассоциации. Ситуацию не меняет тот факт, что договоры купли-продажи недвижимости заключали BP и MB на основании доверенности, поскольку юридические последствия договора затрагивают только ASA и PP. Из этого следует, что BP и MB в отношении передачи недвижимости не могут считаться лицами, которые самостоятельно вели хозяйственную деятельность, поэтому они не имеют статуса налогоплательщика в толковании Директивы о НДС.

Суд рассмотрел также вопрос, можно ли на основании договора об ассоциации считать лиц одним плательщиком НДС. Чтобы его решить, СЕС проанализировал статью 11 Директивы о НДС, в которой предусматривается, что одним налогоплательщиком могут считаться лица, которые ведут хозяйственную деятельность на территории страны-участницы и, несмотря на юридическую самостоятельность, тесно связаны друг с другом финансовыми, хозяйственными и организационными узами. В латвийском законе «О НДС» данная норма регулирует деятельность группы НДС. Суд указал, что цель данной нормы – позволить странам-участницам не связывать характерные особенности налогоплательщика с чисто юридической «самостоятельностью». Однако, по мнению СЕС, приравнивание к одному-единственному налогоплательщику исключает то, что облагаемые налогом лица продолжают отдельно подавать декларации по НДС и по-прежнему идентифицируются в группе НДС или за ее пределами как налогоплательщики.

Суд подчеркнул, что страна-участница вправе свободно устанавливать ограничения, не позволяющие считать нескольких самостоятельных налогоплательщиков одним, но только с целью предотвратить злостную практику или поведение. Суд также подтвердил, что правовое регулирование страны-участницы, требующее регистрации группы налогоплательщиков в налоговом органе до заключения облагаемых сделок, является обоснованным. Поскольку объединение лиц на основании договора об ассоциации не было зарегистрировано в качестве плательщика НДС налоговой администрацией Румынии, СЕС далее не рассматривал вопрос, как

ассоциация может работать в качестве отдельного налогоплательщика, однако ясно, что объединение лиц, не имеющее статуса юридического лица, может быть налогоплательщиком.

Во вторую очередь СЕС рассматривал вопрос, вправе ли налогоплательщик, не имея в своем распоряжении счета, выписанного на его имя, отчислять предналог, уплаченный другим участником объединения, для ведения хозяйственной деятельности данного объединения.

Суд указал, что материально-правовые условия для отчисления предналога следующие:

1. лицо, желающее воспользоваться правом отчисления, должно быть налогоплательщиком;
2. налогоплательщик должен использовать приобретенные товары или услуги для собственных облагаемых налогом нужд;
3. товары доставлены либо услуги оказаны другим налогоплательщиком.

Формальные требования предусматривают, что в распоряжении налогоплательщика должен быть счет, соответствующий регулированию касательно его обязательного содержания. Суд ранее уже указывал, что право на отчисление сохраняется при выполнении материально-правовых условий отчисления предналога, даже если налогоплательщик не выполнил определенные формальные требования. Это допускается, если налоговая администрация располагает всей информацией для проверки выполнения всех условий, связанных с правом отчисления предналога, по существу.

Интересно, что в случае договора об ассоциации СЕС однозначно не отверг право владельцев земельного участка (ASA и PP) отчислять предналог, несмотря на то что все связанные со строительством счета выдавались на имя BP и MB, которые отвечали за строительство комплекса недвижимости. Суд указал, что право на отчисление может существовать, если ASA и PP сумеют представить объективные доказательства того, что налогоплательщики фактически доставили товары и услуги ASA и PP для обеспечения их облагаемых сделок. К сожалению, СЕС не указал, что в случае договора об ассоциации может служить доказательством.