

По каким критериям СГД определяет, произошел ли переход предприятия? 3/11/24



Консультант отдела налогового консультирования, PwC Латвия
Aleksandrs Afanasjevs

Бывают случаи, когда предприятию неясно, является ли сделка, в которой оно принимает участие, переходом предприятия. Это важно выяснить, чтобы определить ряд потенциальных рисков, в том числе обязательства по уплате налога на добавленную стоимость (НДС). В случае перехода предприятия НДС к сделке не применяется, если приобретатель предприятия является зарегистрированным плательщиком НДС и продолжается хозяйственная деятельность, не связанная с распродажей предприятия или ликвидацией коммерческого общества.

Если же констатировать переход предприятия невозможно, все переданные за вознаграждение товары и услуги (в том числе права) являются объектами НДС.

В целях предосторожности коммерсант может облагать налогом переданные в рамках перехода предприятия товары и услуги, но это, во-первых, налагает несоразмерное дополнительное налоговое бремя, а во-вторых, подвергает покупателя риску предналога. Служба государственных доходов (СГД) не позволяет отчислять предналог на основании неверно выписанного счета, т.е. если НДС применяется в случаях, когда этого делать не следовало.

Поэтому будет полезно понять, по каким критериям СГД оценивает, произошел ли в результате конкретной сделки переход предприятия. В данной статье – о недавнем определении Административного районного суда, в котором рассматривается позиция СГД относительно признаков перехода предприятия. Правда, дело не затрагивает вопрос применения НДС, однако критерии перехода предприятия не должны отличаться.

Суть дела

В основу дела¹ положено решение СГД о взыскании просроченных налоговых платежей на основании обнаруженного СГД перехода предприятия от SIA A к SIA B и SIA C. Поскольку у SIA A образовалась налоговая задолженность, согласно статье 20 Коммерческого закона, по мнению СГД, обязательства SIA A перешли к приобретателям предприятия – SIA B и SIA C солидарно. СГД сочла, что SIA B переняло набор элементов SIA A, позволяющий ему по сути продолжать хозяйственную деятельность SIA A, оставляя произошедшие изменения практически незаметными для клиентов обеих компаний. SIA B обратилось в суд с жалобой, оспаривая факт перехода предприятия, из-за которого СГД получила бы право взыскать с SIA B налоговую задолженность SIA A.

Оценка суда

Вначале суд сослался на проанализированное в доктрине права понятие предприятия. В соответствии с ним предприятием считается средство (инструмент), используемое коммерсантом для осуществления своей коммерческой деятельности. Предприятие включает принадлежащие коммерсанту телесные и бестелесные вещи (включая обязательства), а также другие

хозяйственные блага (ценности).

Предприятие условно состоит из трех частей:

1. активы, куда входят телесные вещи, которыми коммерсант торгует или иначе использует в коммерческой деятельности (оборудование, сырье, офисная мебель, деньги, готовая продукция и т.д.), и бестелесные вещи, или права (права требования к должникам, права, следующие из ценных бумаг, и т.п.);
2. пассивы, куда входят все обязательства коммерсанта;
3. фактические отношения без юридической формы – нематериальная ценность (goodwill).

Под «фактическими отношениями без юридической формы» в широком смысле подразумевают положительные перспективы будущего предприятия, основанные на доверии общества к изготавливаемым предприятием товарам или предоставляемым услугам, которые являются основанием для повышения отдачи предприятия. Это неимущественный элемент, однако его можно оценить в имущественном выражении. Стоимость предприятия в имущественном выражении определяется на основании таких факторов, как хорошая репутация, хорошая клиентура, квалифицированная рабочая сила, технологии, ноу-хау, узнаваемость, рынки поставок и сбыта, связи, в том числе политическое лобби. Иногда фактические отношения относят к активам как одну из составляющих активов².

Суд указал, что согласно доктрине права возможны случаи, когда переходит только часть предприятия. На практике нужно смотреть, перешли ли существенные элементы предприятия, т.е. может ли приобретатель использовать данное предприятие прежним способом и по прежнему профилю без существенных изменений. Если приобретатель по сути может продолжать соответствующую деятельность с предприятием, считается, что переход предприятия состоялся, даже если его незначительные части остались у отчуждающего³.

В своем определении суд также сослался на юриспруденцию Суда Европейского союза (СЕС), в которой приводятся критерии предприятия и оценка существования и передачи предприятия и сохранения его идентичности. Суд подчеркнул, что критерии перехода предприятия можно разделить на общие (определенные) и индивидуальные (условные). Исходя из практики СЕС, идентифицируются следующие общие критерии:

- оценка вида или характера предприятия;
- переход телесных (недвижимая собственность, движимые вещи) и бестелесных вещей, а также благ (ноу-хау, изобретения);
- произошло ли перенятие большинства работников;
- произошло ли перенятие клиентов;
- схожесть функций предпринимательской деятельности до и после перехода.

Суд указал, что важно констатировать существование, идентичность и стабильность перенятой экономической единицы.

В конкретном деле СГД обосновала факт перехода предприятия тем, что производились согласованные действия, чтобы SIA B продолжало вести хозяйственную деятельность SIA A, и указала на несколько признаков перехода предприятия, каждый из которых суд оценил по отдельности, обращая внимание на обоснованность аргументов СГД.

Идентичный вид основной деятельности

СГД обнаружила, что у SIA A и SIA B задекларирован идентичный вид хозяйственной деятельности согласно коду NACE (нигде не классифицированные специализированные строительные работы). Суд указал, что, руководствуясь только кодом NACE и не выясняя дополнительные обстоятельства, невозможно сделать обоснованный вывод о том, что вид хозяйственной деятельности у обеих компаний идентичен. Поэтому данное утверждение не доказано.

Связь между должностными лицами, участниками и уполномоченными лицами, работниками обеих компаний

У обеих компаний были разные должностные лица и участники, однако СГД обнаружила, что должностное лицо SIA A и должностное лицо SIA B эпизодически трудоустроивались на одних и тех же предприятиях. У SIA A и у SIA B было одно и то же уполномоченное лицо – бухгалтер (в SIA A бухгалтер работала с 2014 по 2020 год, в свою очередь, в SIA B – с 2021 года).

Суд указал следующее: то обстоятельство, что должностные лица обеих компаний ранее работали в одном месте, что они знакомы, автоматически не означает, что в ходе ведения своей хозяйственной деятельности их действия были взаимосвязаны и согласованы. Поскольку представитель СГД на заседании суда не смог указать, каким образом это знакомство упростило переход предприятия, суд отверг данный аргумент.

Совпадает (сохраняется в перенятом предприятии) место управления хозяйственной деятельностью, для связи используется один компьютер, общее подключение услуги Интернета, совпадает контактная информация

В налоговых декларациях обеих компаний указаны одни и те же средства связи (адрес электронной почты и номер телефона).

Суд указал, что, даже если бухгалтер одновременно вела бы бухгалтерский учет на обоих предприятиях, на основании только этой информации нельзя заключить, что все клиенты поставщика услуги бухгалтерского учета становятся взаимосвязанными предприятиями, совершающими согласованные действия, поскольку их бухгалтеру доступна конфиденциальная информация о других предприятиях. Более того, без убедительных доказательств нельзя заключить, что бухгалтер принимает участие в руководстве хозяйственной деятельностью предприятия. Доступность бухгалтеру документов сделок, возможность осуществлять платежи и общаться с СГД по налоговым вопросам следует из сути данной профессии, а не из предоставленных руководством предприятия особых полномочий.

Оборот

СГД указала на стремительный рост оборота SIA B, который совпадает с прекращением хозяйственной деятельности SIA A. Однако, по мнению суда, то, что данные процессы происходили параллельно, еще не значит, что переход предприятия состоялся. На переход могло бы указывать то, что увеличение оборота тесно связано с полученными активами или перенятыми работниками.

Перенятые деловые партнеры или работники

Исходя из данных деклараций, СГД обнаружила, что у обеих компаний были одни и те же деловые партнеры. По мнению суда, чтобы сделать вывод о перенятии делового партнера, недостаточно лишь проверить данные, указанные в налоговых декларациях; необходимо проверить также обстоятельства заключения данных сделок и начала сотрудничества.

Перенятые основные средства

SIA B переняло у SIA A три прицепа и одно грузовое транспортное средство, что, по мнению СГД, свидетельствует о перенятии активов. По мнению суда, напротив, отчуждение активов само по себе без дополнительных доказательств не свидетельствует о переходе предприятия. Недопустимо ограничиваться только фактом перерегистрации транспортных средств, не оценив предоставленные участниками сделки пояснения обстоятельств сделки и подтверждающие это доказательства. Суд отметил, что предприятия, испытывающие финансовые затруднения, часто отчуждают принадлежащие им активы, чтобы выручить денежные средства.

Таким образом, определяя, произошел ли переход предприятия, следует учитывать критерии, предъявляемые СГД и, более того, судом.

В первую очередь необходимо констатировать, перешел ли набор элементов предприятия, который можно было бы считать существенным и достаточным для ведения самостоятельной, независимой хозяйственной деятельности прежним способом и по прежнему профилю без существенных изменений. Набор элементов в каждом случае может отличаться.

СГД обязана проводить всестороннее и тщательное выяснение и проверку обстоятельств дела.

¹ Административный районный суд, Рижский дом суда, определение от 15 февраля 2024 года, архивный номер дела A42-00889-24/16.

² Strupišs A. Komerclikuma komentāri. A daļa. Komercdarbības vispārīgie noteikumi (1.–73. pants). Rīga: A. Strupiša juridiskais birojs, 2003, 102.,103. lpp.

³ Strupišs A. Komerclikuma komentāri. A daļa. Komercdarbības vispārīgie noteikumi (1.–73. pants). Rīga: A. Strupiša juridiskais birojs, 2003, 115. lpp.