Решение Сената о доходе от инвестирования НС подтверждает подход СГД к применению норм Закона о ПНН 3/16/21

директор отдела налогового консультирования, менеджер пан-балтийской практики по вопросам персонала и организационных преобразований, PwC Латвия
Irēna Arbidāne

Старший консультант отдела налогового консультирования, PwC Латвия
Madara Hmeļevska

4 сентября 2020 года Департамент Сената по административным делам (далее в тексте – Сенат) провозгласил решение по делу № A420190717 SKA-383/2020 о применении подоходного налога с населения (ПНН) к сделке инвестирования недвижимой собственности (НС). Решение закрепляет понимание о переносе применения ПНН к физическому лицу (ФЛ), вложившему в основной капитал предприятия капитальные активы (например, НС или товарные знаки) в обмен на доли капитала или акции (далее в тексте – акции).

Суть дела

По мнению Сената, в таких инвестиционных сделках согласно части 7^4 статьи 11^9 и части 4^1 статьи 16^1 Закона о ПНН доход, полученный от вложения капитальных активов в основной капитал общества капитала, облагается ПНН с переносом данного обязательства до дня отчуждения ФЛ приобретенных взамен акций. Облагаемой ПНН базой является номинальная стоимость данных акций и стоимость капитальных активов, за которую их приобрело ФЛ.

В данном деле спор между СГД и ФЛ затрагивал не обязанность уплатить ПНН из дохода от вложения НС, а разный подход к интерпретации норм налогового права. А именно, СГД не считает, что закон следует трактовать таким образом, что предпринятое ФЛ впоследствии дарение акций причинило ему убытки, которые могут уменьшить облагаемый ПНН доход. ФЛ, напротив, считает, что вложение НС и дарение полученных взамен акций являются двумя последовательными сделками, применение ПНН к которым нужно оценивать отдельно. Таким образом, ФЛ считает, что полученная прибыль от одной сделки – вложения капитальных активов (НС) – должна уменьшаться на убытки, причиненные второй сделкой – дарением других капитальных активов (акций) в тот же период таксации.

С 2010 года в собственности ФЛ было зарегистрировано несколько объектов НС, стоимость приобретения которых вместе с государственными пошлинами составляла 93 256,68 евро. В январе 2015 года ФЛ внесло принадлежащую ему НС в основной капитал некоего акционерного общества, получив взамен 405 000 акций общей стоимостью 405 000 евро. Впоследствии ФЛ подарило все принадлежащие ему 440 000 акций, 35 000 из которых были приобретены ранее, некоему учреждению.

Ход дела

В 2016 году СГД провела частичный аудит ПНН относительно дохода ФЛ от прироста капитала, возникшего в результате отчуждения НС в 2015 году, и издала первичное решение о дополнительно уплачиваемом ПНН, начислив также штраф и пени. Свое решение СГД обосновала обязанностью уплатить ПНН от вложения НС в основной капитал, считая, что сделка вложения привела к приросту капитала, который был реализован в день дарения акций.

Не согласившись с первичным решением, ФЛ оспорило его у генерального директора СГД, который не изменил его выводы, еще раз констатировав, что в результате вложения НС ФЛ получило доход, из которого необходимо уплатить ПНН в размере 15%.

Не согласившись с решением генерального директора, ФЛ обратилось в административный районный суд. ФЛ указало, что в толковании Гражданского закона дарение акций учреждению является сделкой отчуждения, которая должна оцениваться отдельно, и в январе 2015 года у ФЛ образовалась как прибыль от вложения НС, так и убытки от дарения в размере 440 000 евро, что соответствует стоимости акций на момент дарения. Прирост капитала не образуется, поскольку ФЛ отчуждало два капитальных актива. Суммирование прибыли и убытков от обеих сделок дает отрицательный результат, поэтому облагаемая ПНН база не образуется.

Напротив, представители СГД поддержали аргументы, изложенные в своем первичном решении, отметив, что разделить две сделки отчуждения невозможно. По мнению СГД, из аннотации к Закону о ПНН следует, что в результате обмена НС на акции ФЛ получает доход, который реализуется в день их отчуждения.

Административный районный суд, оценив все обстоятельства и предоставленные пояснения, пришел к выводу, что заявление ФЛ подлежит отклонению, поскольку решение СГД является правомерным и обоснованным.

ФЛ обратилось с апелляционной жалобой в административный окружной суд, который установил, что ФЛ все-таки совершило две сделки отчуждения капитала. Вывод основан на заключении, что законодатель не признал дарение одним из видов сделок отчуждения, которые не считаются отчуждением капитала и не должны учитываться в расчете облагаемой ПНН базы. Соответственно, норма, предусматривающая суммирование положительного и отрицательного прироста капитальных активов, введена одновременно с поправками к Закону о ПНН, признающими дарение облагаемым доходом (кроме лиц, связанных браком или родством до третьей степени).

Окружной суд указал, что при таких обстоятельствах нет необходимости в дальнейшем правотворчестве, предусматривающем некие неблагоприятные для лиц ограничения, поэтому удовлетворил заявление ФЛ, признав, что в первой инстанции нормы были интерпретированы неверно.

Однако СГД обратилась в Сенат с кассационной жалобой. Рассмотрев обстоятельства дела и толкование закона, Сенат выделил два постановления из судебной практики, которые также могут применяться в других делах и спорах о расчете ПНН из дохода, полученного от вложения НС в основной капитал общества капитала.

Вывод

В данном деле Сенат не оценивал, считаются ли требуемые ФЛ убытки от дарения акций позволяющими уменьшить облагаемый ПНН доход от прироста капитала, образовавшийся от вложения НС. Сенат пришел к выводу, что, согласно Закону о ПНН, ФЛ получает доход от отчуждения НС, если вкладывает его в основной капитал предприятия, получая взамен акции, стоимость которых превышает стоимость приобретения НС. Однако доход считается полученным только в день отчуждения данных акций ФЛ.

Сенат признал также, что при оценке сделки вложения НС нельзя считать, что продажа или иное отчуждение акций, приобретенных путем вложения НС, может считаться отдельной сделкой. Отчуждение акций – это инструмент, с помощью которого ФЛ направляет облагаемый налогом доход от вложения НС.

В результате Сенат отправил дело на повторное рассмотрение.

Наше мнение

Регулирование, позволяющее ФЛ сразу не уплачивать налог от сделок с капитальными активами, если осуществляется их обмен, действует во многих странах. Применяемый в таких случаях принцип предусматривает возможность отложить исполнение налоговых обязательств, возникающих из обмена капитальных активов, поскольку в таких сделках денежные средства не поступают и ФЛ было бы вынуждено уплатить налог из других средств, непосредственно не связанных с конкретной сделкой. По сути, перенос уплаты ПНН до дня отчуждения акций тесно связан с тем, что доходы от сделки поступают в виде денег, которые затем становятся доступными и для уплаты налога.

Законом о ПНН не предусматриваются и другие случаи, в которых впоследствии происходит обмен капитальных активов на другие активы без реализации денежного дохода, например вложение данных акций. По аналогии такой обмен капитальными активами можно осуществлять бесконечно, постоянно откладывая налоговые обязательства. Правда, на практике СГД указала, что данное регулирование применяется только к разовому вложению и последующие сделки с акциями реализуют отложенные налоговые обязательства. Так же по аналогии СГД может считать, что дарение или передача данных акций по наследству или иным способом должны считаться отчуждением и отложенные обязательства по ПНН необходимо погасить. Данное дело доказывает использование такой аналогии в практике СГД.

С учетом вышесказанного окружному суду придется оценить, может ли сделка без вознаграждения и получения денежных средств признаваться реализующей отложенные налоговые обязательства либо они вместе с акциями переходят к новому владельцу, продолжая откладывание.