

Имущественное вложение и НДС (2) 2/41/22



Менеджер проектов отдела налогового
консультирования, PwC Латвия
Matīss Auziņš

Продолжение темы, начатой на прошлой неделе.

Коррекция предналога за имущественное вложение

На намерение законодателя считать имущественное вложение сделкой, к которой нормы закона «О НДС» не применяются (или, может быть, необлагаемой сделкой), косвенно указывает статья закона «О НДС», предусматривающая обязанность корректировать отчисленный предналог на вложенное имущество.

В части первой статьи 103 закона «О НДС» сказано, что на имущественные вложения в капитал коммерческого общества, в том числе при вложении основного средства или недвижимой собственности (НС), в обмен на ценные бумаги и удостоверения долей капитала нужно скорректировать предналог, если в данной статье не установлен иной порядок. Таким образом, основная норма статьи предусматривает коррекцию отчисленного предналога на вложенное имущество, и далее упомянутые в тексте закона случаи, в которых коррекцию можно не делать, мы можем считать лишь отступлением от общей нормы.

Когда нужно корректировать ранее отчисленный предналог?

Коррекция выполняется, если предналог отчислен в большем (или же меньшем) размере, чем тот, на который у налогоплательщика фактически есть права. Не затрагивая предоставленные скидки, случаи аннулирования покупок и утраченные долги, отчисленный предналог нужно корректировать, если изменилась изначально планируемая цель использования приобретенного товара (или полученной услуги). Под товаром подразумевается также основное средство или НС. Изменение цели использования товара, требующее коррекции отчисленного предналога, произошло бы в ситуации, если, например, НС, которую планировалось использовать в облагаемых сделках – продать как новые квартиры, начали использовать в необлагаемых сделках – сдавать некоторые квартиры.

Таким образом, если статьей 103 закона «О НДС» предусматривается необходимость корректировать предналог при имущественном вложении, то вложение считается сделкой, не дающей права отчислять предналог, т.е. необлагаемой сделкой или, скорее, сделкой, к которой нормы закона «О НДС» не применяются. Если бы имущественное вложение считалось облагаемым, то норма о необходимости корректировать отчисленный предналог полностью противоречила бы основным принципам системы НДС. Поскольку в законе «О НДС» не разъясняется понятие имущественного вложения, мы рассматриваем его в толковании Коммерческого закона. Согласно статье 153 Коммерческого закона, предметом имущественного вложения может являться оцениваемая в денежном выражении телесная или бестелесная вещь, которая может быть использована в коммерческой деятельности общества, за исключением вещей, на которые согласно закону не может быть обращено взыскание. Предметом имущественного вложения не могут

являться ни обязательства по предоставлению услуг или выполнению работы, ни предполагаемая прибыль или предполагаемая деятельность в обществе, ни также предполагаемая оплата труда, гонорары, дивиденды и подобные платежи, которые учредитель или участник может получить от общества.

Случаи, в которых отчисленный при имущественном вложении предналог не нужно корректировать, определены в части 2¹ статьи 103 закона «О НДС». Коррекции не требуются, если имущественное вложение осуществляется в капитал плательщика НДС с целью использовать его в облагаемых сделках или в основной капитал предприятия-стартапа, которое в установленный законом срок регистрируется в качестве плательщика НДС. Условие для предприятия-стартапа использовать имущественное вложение в целях обеспечения облагаемых сделок в данной статье не упоминается, однако подразумевается.

Отдельно, но по аналогии с указанной статьей, в частях третьей и четвертой статьи 103 закона «О НДС» предусмотрено право не корректировать отчисленный предналог за вложение НС. Дополнительно сказано, что приобретающее общество продолжает корректировать отчисленный предналог. Приобретающее общество вместе с декларацией по НДС за месяц, в который оформлены документы, подтверждающие передачу НС, обязано представить также раздел А отчета об использовании НС. С этого момента ежегодно до окончания срока коррекции вместе с годовой декларацией по НДС потребуется подавать раздел В отчета (при необходимости внести коррекции).

Вопрос корректирования предналога приобретает актуальность только в случаях, когда вкладывается НС, срок корректировки у которой не истек. В частности, если НС вкладывается в течение десяти лет с момента ее приобретения или сдачи в эксплуатацию после строительства, перестройки, восстановления или реставрации. Инвестор должен представить раздел С отчета об использовании НС и скорректировать предналог за период до месяца, в который оформлены документы, подтверждающие передачу НС (т.е. в случае если НС до вложения использовалась смешанно в облагаемых и необлагаемых сделках). У инвестора сохраняется весь риск отчисленного предналога, если приобретающее общество не выполнит какое-либо условие (своевременно не зарегистрируется как плательщик НДС, не подаст отчеты об использовании НС, не выполнит необходимые коррекции предналога). Приобретающему обществу, которое уже зарегистрировано в качестве плательщика НДС, не следует забывать сообщать СГД об изменениях в составе имущественного вложения.

Порядок определения уплачиваемой в бюджет суммы НДС, если коррекцию все же нужно произвести, например если сделано вложение в общество, предоставляющее только необлагаемые услуги, установлен частями второй и пятой статьи 103 закона «О НДС».

В законе не предусмотрено, нужно ли корректировать предналог и как именно, если вкладывается объект незавершенного строительства.

Право отчислять предналог за услуги, полученные в связи с вложениями в капитал

Имущественное вложение может ввести инвестора в расходы, связанные с данным процессом (услуга оценщика, услуги юристов и т.п.). Основной принцип отчисления предналога изложен в статье 92 закона «О НДС»: предналог за приобретенные товары и полученные услуги

отчисляется, если они получены для обеспечения облагаемых сделок (или для обеспечения таких сделок, проводимых в других странах, которые были бы облагаемыми, если бы совершались внутри страны).

Таким образом, чтобы отчислить предналог, необходимо обнаружить прямую и немедленную связь между приобретенными товарами (услугами) и одной или несколькими заключаемыми впоследствии сделками, дающими право отчислять предналог.

Если, руководствуясь вышеизложенным, вложение является сделкой, к которой нормы закона «О НДС» не применяются, необходимо оценить цель вложения. Нужно понимать, совершено ли вложение с целью получить дивиденды или все-таки для активного вмешательства в деятельность приобретающего общества путем предоставления ему облагаемых услуг (например, услуг управления). В ходе оценки того, надо ли считать полученные в связи с отчуждением акций услуги непосредственно связанными только и исключительно с данной сделкой или все же с хозяйственной деятельностью предприятия в целом, Суд Европейского союза обратил внимание на соотнесение издержек в бухгалтерском учете предприятия. Если издержки на полученные услуги образуют цену доставки акций, тогда полученные услуги имеют прямую и немедленную связь с необлагаемой сделкой отчуждения акций. Напротив, если издержки на полученные услуги образуют часть общих расходов предприятия, то полученные услуги связаны с хозяйственной деятельностью предприятия в целом. В таком случае они образуют компоненту цены оказанных предприятием услуг. Если предприятие ведет облагаемый бизнес, предналог за полученные услуги отчисляется.