

Вложения в капитал и НДС 3/21/24

Не только переход предприятия, но и внесение налогоплательщиком имущественного вклада в обмен на доли капитала на практике принято считать сделкой, на которую нормы закона «О НДС» не распространяются. Следует отметить, что закон «О НДС» не содержит однозначных норм относительно данного вопроса. Такое практическое предположение возникло из логической оценки норм, предусматривающих обязанность корректировать отчисленный предналог. Недавняя практика Суда Европейского союза (СЕС) пошатнула уверенность в том, что вложение в капитал всегда будет считаться сделкой, к которой нормы закона «О НДС» не применяются. В данной статье – подробнее о решении СЕС.

Основной вопрос в решении СЕС от 8 мая 2024 года по делу № С-241/23 (P. sp. z o.o.) затронул статью 73 Директивы Совета № 2006/112/ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость (далее в тексте – Директива о НДС): как должна определяться стоимость сделки, облагаемая НДС? Фактическая ситуация была следующей.

Польские коммерческие общества W. и V. осуществили вложение в основной капитал другого польского коммерческого общества P., увеличив его. Обе компании заключили с P. несколько договоров о передаче принадлежащей им недвижимой собственности и денежном вложении в обмен на акции P. В договорах предусматривалось, что вознаграждением за вложения натурой в капитал P. являются акции P., оцененные по их эмиссионной цене – 35 287,19 злотого за акцию. В ценообразовании стороны опирались на рыночную стоимость вложенной недвижимой собственности (сторонняя оценка). За вложение в капитал W. и V. выписали P. налоговые счета; сумму НДС, указанную в них, P. отчислила как предналог.

Польская налоговая администрация не возражала против того, что вложение облагается НДС, – причиной спора стала облагаемая стоимость сделки. Налоговая администрация сочла, что налоговой базой является не эмиссионная стоимость акций (35 287,19 злотого за акцию), а номинальная стоимость – 50 злотых за акцию. В ходе эскалации спора административный суд Польши согласился с тем, что вознаграждение, которое полагается компании, осуществляющей имущественное вложение в другую компанию способом, который не считается переходом предприятия или его части, соответствует номинальной стоимости акций, переданных P. инвесторам в качестве вознаграждения за капиталовложение. С продолжением судебного разбирательства спор в порядке кассации был передан в Верховный административный суд Польши, который обратился в СЕС с преюдициальным вопросом. Касательно оценки акций в денежном выражении Верховный административный суд указал, что в польском праве номинальной стоимостью акций коммерческого общества является стоимость определенных в уставе общества финансовых и нефинансовых активов, вложенных учредителями общества, в пересчете на одну акцию. Данная стоимость является стоимостью каждой акции, фиксируемой акционерами в момент учреждения общества, и определяется в зависимости от размера их вложений в общество в соответствующий момент. Напротив, эмиссионная стоимость акции соответствует ее стоимости в момент эмиссии. Таким образом, при учреждении общества стоимость акции равна ее номинальной стоимости. Однако за время существования общества она может возрасти или снизиться, в результате чего стоимость каждой акции может быть больше или меньше ее номинальной стоимости. Если общество, стоимость акций которого за время его существования увеличилась, выпускает новые акции, их эмиссионная цена, как правило, выше номинальной стоимости имеющихся акций.

Преюдициальным вопросом Верховный административный суд Польши хотел выяснить, должна ли налоговая база вложения недвижимой собственности в капитал общества в обмен на его акции определяться по номинальной стоимости акций, если приобретающее общество и вкладывающие общества договорились, что вознаграждением за данное вложение будет эмиссионная стоимость акций.

Рассматривая это дело, СЕС подчеркнул, что налоговой базой является все, что образует вознаграждение, которое поставщик товаров или услуг получил или получит за доставку товаров или оказание услуг. При этом вознаграждение необязательно должно быть денежным. Договоры обмена, в которых вознаграждение по определению выражено в натуре, и сделки, вознаграждение за которые выплачивается деньгами, с экономической и коммерческой точки зрения являются идентичными ситуациями в толковании Директивы о НДС. Таким образом, вознаграждением за оказание услуг или доставку товаров может быть оказание услуг или доставка товаров.

В качестве следующего важного аспекта, который необходимо учитывать, чтобы констатировать, произошла ли возмездная доставка товаров или оказание услуг (облагаемой НДС сделкой является только возмездная доставка товаров или оказание услуг), СЕС указал вопрос наличия прямой связи между товарами или услугами, обмен которыми производится, и возможности выразить стоимость обмениваемых товаров или услуг в денежной форме. Такая прямая связь усматривается, если между поставщиком и получателем услуги существуют правоотношения, предусматривающие взаимное исполнение, и полученная поставщиком услуги плата является фактическим вознаграждением за услугу, оказанную получателю услуги.

Суд указал, что Р. увеличила свой капитал, приобретя имущественные права на принадлежащую W. и В. недвижимую собственность. Полученное W. и В. вознаграждение за вложение недвижимой собственности в капитал Р. соответствует определенному количеству акций, выпущенных Р. с данной целью. Из этого следует, что существует прямая связь между проведенной W. и В. передачей недвижимой собственности и передачей акций Р. данным компаниям. К тому же стоимость переданных акций можно выразить в денежной форме.

Из вышеизложенного становится понятно, что имущественное вложение в обмен на акции, которое проведено в форме, не являющейся переходом предприятия, СЕС расценивает как сделку для нужд НДС.

Относительно налоговой базы СЕС подчеркнул, что ею является вознаграждение, фактически полученное налогоплательщиком. Это не стоимость, определенная согласно объективным критериям, а субъективная стоимость – та, которая фактически получена. Поскольку стороны не согласовали денежную сумму, чтобы определенная стоимость была субъективной, ее необходимо оценить по стоимости, придаваемой сделке, она должна соответствовать сумме, которую стороны готовы уплатить. В данном случае субъективная стоимость вознаграждения за вложение недвижимости соответствует денежной стоимости, которую W. и В. придали акциям Р., согласившись их получить в обмен на указанные вложения в капитал Р. По мнению суда, возможно, что вознаграждение за включение ранее принадлежавшей W. и В. недвижимости в капитал Р. соответствует предоставлению такого количества акций, поштучная стоимость которых определяется в зависимости от эмиссионной стоимости такой акции. Из этого следует, что субъективная стоимость каждой акции соответствует эмиссионной цене вышеуказанных акций, а не их номинальной стоимости. Дополнительно СЕС указал, что такое определение налоговой базы не препятствует суду-заявителю проверить, отражает ли фактически стоимость, согласованная сторонами, экономическую и коммерческую реальность и не является ли результатом

злонамеренных действий.

Следует напомнить, что существует и более раннее (от 8 сентября 2022 года) решение СЕС по делу № С-98/21 (W GmbH), основанному на споре о праве отчислять предналог. На право отчисления претендовал инвестор, чьим вложением в дочернюю компанию было оказание определенных услуг. Согласно закону Германии о НДС считалось, что коммерческая деятельность не осуществляется независимо, если:

1. физические лица индивидуально или совместно интегрированы в предприятие таким образом, который обязывает их соблюдать инструкции коммерсанта;
2. общая структура фактических связей свидетельствует о том, что в финансовом, хозяйственном и организационном плане юридическое лицо интегрировано в основное предприятие (финансовое единство). Термин «финансовое единство» относится только к внутреннему предоставлению услуг между филиалами предприятия, находящимися в конкретной стране. Данные филиалы следует считать одним целым предприятием [..].

Исходя из указанных норм, в ситуации, когда W принадлежало 94% долей капитала X, а Z – 6% долей капитала X и участники договорились осуществить вложения, а именно: Z – деньгами, W – услугами, ни налоговая администрация Германии, ни СЕС не выразили опасений, что вложение W является облагаемой сделкой (возмездным оказанием услуг). Такое имущественное вложение – обязательство оказывать услуги – W считала сделкой, на которую нормы закона «О НДС» не распространяются, и не применяла к ней НДС. На основании решения СЕС оценка сделок для нужд НДС не подвергалась сомнению, было лишь указано, что W не имеет права отчислять предналог за услуги и товары, полученные для обеспечения имущественного вложения в виде услуги в обмен на участие в общей прибыли.

Как указано во вводной части статьи, статьей 7 закона «О НДС» предусматривается, что возмездной доставкой товаров не считается переход предприятия в собственность другого субъекта, ведущего хозяйственную деятельность, путем передачи за вознаграждение или без или вложения в капитал коммерческого общества. В законе «О НДС» ничего не сказано о вложении, которое не расценивается как переход предприятия.

Предположение, что любое имущественное вложение является сделкой, на которую нормы закона «О НДС» не распространяются, возникает из норм статьи 103 о коррекции предналога при осуществлении вложения в капитал коммерческого общества. Основной нормой статьи предусматривается, что на имущественные вложения (в том числе вложения основного средства, недвижимой собственности) в капитал коммерческого общества в обмен на ценные бумаги и удостоверения долей капитала нужно корректировать предналог. Коррекцию можно не выполнять, если вложение осуществляется в уже зарегистрированное общество, планирующее использовать имущественное вложение для совершения облагаемых сделок, или в новообразованное коммерческое общество, которое в течение 30 дней после регистрации в учреждении коммерческого регистра заносится в регистр плательщиков НДС, поддерживаемый СГД. Коррекцию нужно выполнять лишь в том случае, если вложение считается сделкой, на которую нормы закона «О НДС» не распространяются, или сделкой, к которой применяется освобождение от НДС.

Поскольку в Латвии практика применения НДС в отношении вложений отличается, в случае имущественного вложения советуем согласовать аспекты применения НДС и отчисления предналога с СГД, чтобы исключить налоговые риски.