

Налоговые аспекты программ мотивации работников 1/50/22



Менеджер проектов отдела налогового консультирования, PwC Латвия
Matīss Auziņš

В наши дни очень популярны различные программы, направленные на увеличение оборота предприятия за счет повышения производительности работников, поощрения лояльности покупателей и др. Трансграничные программы реализуются и в Латвии. Вопросы их налогообложения весьма актуальны и сложны. В данной статье – о программе мотивации работников в связи с недавним решением Суда Европейского союза (СЕС) по вопросу НДС.

Суть дела

В рассмотренном СЕС деле (решение от 17 ноября 2022 года по делу № С-607/20) имеются следующие фактические обстоятельства.

- GEAES – компания, зарегистрированная в Великобритании (рассматриваемое дело относится к периоду, когда та еще была страной – участницей ЕС), которая входит в состав концерна General Electric (далее в тексте – концерн GE).
- Концерн GE внедрил «программу признательности работникам». Программой предусматривалось вручение работникам денежных премий, подарочных карт (ваучеров) или благодарностей в зависимости от их успехов. Для номинирования работников на призы были установлены критерии, однако оценка основывалась только на рекомендациях коллег.
- Врученный в награду ваучер предоставлял работникам возможность выбрать на определенной странице розничного торговца, у которого можно потратить свой ваучер на приобретение товаров.
- Страницу поддерживала компания, которая вначале приобретала ваучеры у розничных торговцев, затем продавала их компании General Electric (США), которая через еще одно американское предприятие перепродавала их всем предприятиям концерна, включая GEAES.
- GEAES за приобретенные ваучеры уплачивала НДС в реверсном порядке и отчисляла предналог. При безвозмездной выдаче ваучеров работникам НДС не начислялся. GEAES считала, что выдача ваучеров работникам в первую очередь связана с хозяйственной деятельностью компании, а выгода работников носит лишь вторичный характер. Такой подход опирался на аналогию с оценкой СЕС по предыдущим делам, связанным с обеспечением работников транспортом или питанием в определенных обстоятельствах.
- Налоговая администрация начислила НДС за вручение GEAES ваучеров работникам как за так называемое «собственное потребление».

Генеральный адвокат по данному делу указал, что в фактических обстоятельствах GEAES, возможно, вообще не была обязана рассчитывать НДС за приобретение ваучеров, поскольку розничный торговец в момент обмена товара на ваучер тоже начислял НДС. СЕС предоставил

полезное разъяснение содержания нормы о собственном потреблении.

Норма о собственном потреблении введена в статью 26 Директивы о НДС (в первую и вторую части) и предусматривает, что возмездным оказанием услуг считается случай, когда налогоплательщик для собственных нужд или для частных нужд своего персонала использует товары, являющиеся частью активов его хозяйственной деятельности, или – в более широком значении – в иных целях помимо нужд своей хозяйственной деятельности, если НДС за данные товары подлежал полному или частичному отчислению. В законе «О НДС» данной норме соответствует часть первая статьи 6 (часть вторая тоже является нормой о собственном потреблении, но относится к услугам).

Таким образом, СЕС рассмотрел понятие «товары используются для собственных нужд или для частных нужд своего персонала или – в более широком значении – в иных целях помимо нужд своей хозяйственной деятельности».

Суд обратил внимание на цель данной нормы – обеспечить равное отношение к налогоплательщику, использующему приобретенные товары или услуги для собственных нужд или для частных нужд своих работников, с одной стороны и к обычному конечному потребителю, приобретающему такие же товары и услуги, с другой стороны. Если налогоплательщик, который отчислил НДС за покупку товаров, использует товары своего предприятия, не применяя НДС, для собственных нужд или для личных нужд своих работников, он может находиться в более привилегированном положении по сравнению с обычным конечным потребителем, который всегда обязан уплачивать НДС при покупке товаров.

Таким образом, если активы предприятия используются безвозмездно или дарятся, налогоплательщик сам автоматически считается конечным потребителем и обязан рассчитать НДС. Однако данной нормой предусматривается, что бесплатное оказание услуги все же можно считать совершенным не для частных нужд, если оказание такой услуги происходило для нужд хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Суд указал на важность оценки сути и цели данной программы. В конкретном случае целью было улучшить результаты своих работников и тем самым способствовать повышению рентабельности предприятия. По мнению суда, в плане применимости товаров, полученных за ваучеры, можно признать, что они удовлетворяют личные потребности работников. Однако GEAES не принимает решение о вручении ваучеров, не знает, какие товары приобретет работник, и не может повлиять на это. Работник тоже не имеет никакой уверенности или надежных критериев, при достижении которых он мог бы получить награду.

Таким образом, СЕС, несмотря на то что поручил национальному суду уточнить ситуацию, счел, что бесплатное предоставление ваучера работнику в первую очередь создает преимущества для предприятия, которые проявляются в возможности увеличить оборот благодаря усиленной мотивации работников. Личное благо, получаемое награжденным, имеет лишь вторичное значение. В результате такая деятельность не входит в охват подпункта b пункта 1 статьи 26 Директивы о НДС, т.е. GEAES не была обязана начислять НДС за выданные бесплатные ваучеры.

Решение СЕС, по нашему мнению, очень интересно. Еще неизвестно, какими будут оценка и решение национального суда. Неизвестно также, отличалось бы решение суда, если бы розничный торговец не применял НДС при обмене товара на ваучер.

Еще сложнее прогнозировать, как такая ситуация будет оцениваться в Латвии. На наш взгляд, чтобы претендовать на освобождение от НДС врученных в рамках данной программы подарков, в

первую очередь необходимо иметь доказательства наличия связи между подарком работнику и хозяйственной деятельностью налогоплательщика, а во-вторых – возможность проверить, что подарок действительно оказал влияние на хозяйственную деятельность налогоплательщика. Мотивирующие работников подарки, как и бесплатное питание или транспорт до работы и обратно, в первую очередь предоставляются для личного блага, если нет возможности констатировать, что ввиду особых обстоятельств бесплатное оказание услуг работникам является необходимым.