

Право на возврат НДС, в случае если налогоплательщик применил более высокую ставку НДС, чем предусмотрено законом 2/18/24



Менеджер проектов отдела налогового консультирования, PwC Латвия
Matīss Auziņš

В данной статье мы рассматриваем решение Суда Европейского союза (СЕС) по делу № С-606/22 о праве получить возврат налога на добавленную стоимость (НДС) в случаях, когда налогоплательщик применил более высокую ставку НДС, чем предусмотрено законом. Указанное решение важно потому, что оно разъясняет порядок применения принципов Директивы о НДС на практике, когда покупателю выдан кассовый чек, изменить который таким образом, чтобы в нем была указана правильная ставка НДС, и вернуть покупателю переплаченный налог практически невозможно.

В основе решения лежит спор между польской налоговой администрацией и предприятием V. sp. z o.o. о возврате НДС в связи с проданными предприятием абонементом в спортивный клуб. Предприятие подало скорректированные декларации по НДС, утверждая, что фактически к сделке должна была применяться пониженная ставка НДС (8%, а не 23%) на основании изменения практики налоговой администрации Польши. Налоговая администрация отказалась признавать переплату по НДС за соответствующие периоды, сославшись на то, что предприятие не выдало скорректированные налоговые счета, что требовалось согласно закону Польши о НДС. При этом налоговая администрация сочла, что, поскольку предприятие удержало с конечных потребителей налог в размере 23%, а не 8%, оно обязано внести всю удержанную сумму в государственный бюджет, в противном случае произошла бы необоснованная нажива.

Дело рассматривали административные суды Польши, которые пришли к противоречивым выводам. Суд первой инстанции отменил решение налоговой администрации, признав, что суммы НДС можно корректировать на основании чеков кассовых аппаратов. Суд второй инстанции принял апелляцию налоговой администрации и обратился в СЕС с просьбой выдать преюдициальное постановление об интерпретации Директивы о НДС и принципов НДС в данном вопросе.

В своем решении СЕС признал, что Директива о НДС и принципы НДС не допускают практику, запрещающую корректировать уплаченный НДС в случае, когда товары и услуги предоставлены потребителям с применением необоснованно высокой ставки НДС, лишь потому, что на сделку выдан чек кассового аппарата, а не счет НДС. У налогоплательщика должна быть возможность запросить возврат НДС и в этом случае.

Дополнительно суд оценил, можно ли считать, что в данной ситуации возврат НДС налогоплательщику повлек бы необоснованную наживу. Суд отметил, что наживы не было, если можно констатировать, что налогоплательщик, который согласно интерпретации, изначально предложенной налоговой администрацией, применял НДС по ставке 23%, находился в менее

благоприятном положении, чем его прямые конкуренты, которые применяли пониженную ставку НДС. Менее благоприятная ситуация может существовать либо потому, что данная ставка частично или полностью перенесена на цены товаров, что ухудшило конкурентоспособность предприятия по сравнению с ценами конкурентов, тем самым, вероятно, повлияв и на объем продаж предприятия, либо из-за уменьшения прибыли, проведенного предприятием, чтобы сохранить конкурентоспособные цены. Таким образом, практика налоговой администрации страны-участницы, описанная судом-заявителем, тоже противоречит принципу налоговой нейтральности. Из юриспруденции СЕС следует, что право Союза не запрещает предусмотреть в государственной правовой системе отказ возмещать налоги, удержанные по ошибке, если это приводит к необоснованной наживе лиц, имеющих право на такое возмещение. Возврат удержанных вопреки праву Союза налогов, пошлин и обязательных платежей не является обязательным, если обнаружено, что лицо, которое обязано было их выполнять, фактически перенесло их на других субъектов. Во внутренней правовой системе каждой страны-участницы необходимо предусмотреть условия, при которых такие требования могут выполняться, однако данные условия должны соответствовать принципам равенства и эффективности. Таким образом, именно с условием, что налогоплательщик обязан полностью нейтрализовать экономическое бремя необоснованного налога, страна-участница может отказать в возврате переплаченного НДС потому, что в результате такого возврата налогоплательщик необоснованно наживется. Существует ли необоснованная нажива, которую обеспечит налогоплательщику возврат необоснованно уплаченного налога с учетом права ЕС, и в каком размере – вопрос факта, входящий в компетенцию суда страны, поскольку суд страны свободно оценивает доказательства, которые ему предоставляются в итоге экономического анализа, учитывающего все соответствующие обстоятельства.

Таким образом СЕС приходит к выводу, что даже в случаях, когда выдан кассовый чек, налогоплательщик, ошибочно применивший завышенную ставку НДС, вправе подать заявку на возврат в налоговую администрацию страны-участницы, поскольку она может сослаться на необоснованную наживу налогоплательщика только в том случае, если в результате экономического анализа, учитывающего все соответствующие обстоятельства, налоговая администрация установила, что экономическое бремя, понесенное налогоплательщиком в результате необоснованно удержанного налога, полностью нейтрализовано.

Из выводов генерального адвоката дополнительно следует, что в таком случае может не существовать риск потерять налоговые поступления в государственный бюджет, поскольку услуга была предоставлена только конечному потребителю, не имеющему права отчислять предналог. В выводах генерального адвоката детально разъясняется, что необоснованная нажива налогоплательщика не происходит, если оговорена фиксированная цена. То, что конечные потребители заплатили окончательную цену, рассчитанную с ошибкой (поскольку она включала слишком большую долю НДС и слишком малую долю прибыли), не препятствует возврату налога.

На наш взгляд, данное решение может благотворно повлиять на возврат НДС в аналогичных случаях в Латвии, поскольку указывает на то, что налогоплательщики должны иметь возможность корректировать свою налоговую базу и они могут получить возврат, применив неверную ставку НДС, даже если исправлять документы сделок и возвращать ошибочно удержанный НДС покупателю было бы затруднительно. В таком случае необходимо провести экономический анализ, выводы которого покажут, имела ли место нажива.