Могут ли несоизмеримость издержек и недостаточная эффективность являться основанием для ограничения отчисления предналога? 3/51/21

Менеджер проектов отдела налогового консультирования, PwC Латвия
Matīss Auziņš

Суд Европейского союза (СЕС) рассмотрел вопрос, с которым на практике часто сталкиваются и плательщики НДС в Латвии. Может ли налоговая администрация на основании завышенной цены услуг рекламы и отсутствия их явной необходимости для обеспечения хозяйственной деятельности предприятия не позволить отчислять предналог, уплаченный за расходы на рекламу? В данной статье – о выводах суда и их применении на практике.

Обстоятельства дела № C-334/20

Венгерская компания *Amper Metal*, работающая в сфере электрооборудования, заключила с другим зарегистрированным в Венгрии налогоплательщиком договор о предоставлении услуг рекламы, предусматривающий размещение рекламных наклеек с фирменным знаком *Amper Metal* на автомобилях во время чемпионата по ралли в Венгрии. Стоимость сделки составляла около 133 230 евро плюс НДС (27 %), которую *Amper Metal* указала в своей декларации по НДС в качестве предналога.

Налоговая администрация не признала данный предналог, применив пени и штраф за необоснованное отчисление предналога. Свое мнение налоговая администрация обосновала тем, что, согласно заключению эксперта, данные услуги рекламы были слишком дороги и нецелесообразны. Налоговая администрация сочла, что наклейки, размещенные на гоночных автомобилях, никак не могут повлиять на решения клиентов компании (производителей бумаги и аналогичных товаров). Поэтому данные расходы не могут считаться ни разумными, ни экономически выгодными, ни полезными, поскольку были слишком дорогими и никак не могли увеличить оборот.

Оценка суда

Какие указания по рассмотрению дела дал СЕС суду Венгрии?

Суд напомнил, что право на отчисление возникает и не подлежит ограничению, пока налогоплательщик, выступающий как таковой, использует полученные услуги (приобретенные товары) для обеспечения своих облагаемых сделок. В качестве предналога не подлежит отчислению НДС за расходы, которые не являются тесно связанными с предпринимательской деятельностью, например, за предметы роскоши, развлечения и увеселения.

СЕС указал, что в первую очередь должна существовать облагаемая сделка, по отношению к которой налогоплательщик желает отчислять предналог. Таким образом, между поставщиком и

получателем услуги должны существовать правоотношения, предусматривающие взаимное исполнение, и полученная поставщиком услуг плата является фактической платой за услугу, оказанную получателю услуги.

В вопросе о том, может ли завышенная цена услуги сама по себе быть поводом ограничить право отчислять предналог, СЕС указал, что при квалификации возмездной сделки не имеет значения, осуществляется ли хозяйственная деятельность по цене, которая выше или ниже себестоимости, и, соответственно, по цене, которая ниже или выше обычной рыночной цены. Стороны сделки согласовали вознаграждение, которое является налоговой базой для поставщика услуги. Вознаграждение не может быть стоимостью, определяемой налоговой администрацией. СЕС напомнил, что введенная для предотвращения мошенничества норма о том, что налоговой базой является рыночная стоимость сделки, относится только к поставке товаров и предоставлении услуг получателям, с которым имеются родственные или другие тесные личные связи, управленческие, имущественные, членские, финансовые или юридические связи согласно определению, данному соответствующей страной-участницей. В Латвии рыночная стоимость применяется к сделкам между зависимыми лицами в толковании закона «О налогах и пошлинах», и только в том случае, если у какой-либо из сторон ограничено право на отчисление предналога. Поэтому завышенная цена сама по себе не может быть поводом для ограничения отчисления предналога.

Относительно того, что оборот налогоплательщика не увеличился, что якобы свидетельствует о нецелесообразности ранее оказанных ему услуг, СЕС напоминает, что условие отчисления предналога предусматривает, что налогоплательщик обязан использовать приобретенные товары и услуги для нужд своих облагаемых сделок. Из права отчисления недвусмысленно исключены расходы, которые не являются тесно связанными с предпринимательской деятельностью, например, за предметы роскоши, развлечения и увеселения. Однако на право отчисления не влияют ни критерий увеличения оборота налогоплательщика, ни критерий экономической рентабельности сделки.

По мнению СЕС, чтобы считать приобретенные товары и услуги полученными для обеспечения облагаемых сделок, необходимо наличие прямой и немедленной связи полученных товаров с впоследствии заключенной сделкой. Соответственно, расходы на их приобретение должны составлять часть цены сделок, за которые в дальнейшем нужно уплатить налог, или как минимум расходы на приобретение должны образовывать часть общих расходов, которые тем самым образуют цену впоследствии заключенных облагаемых сделок. Таким образом, налоговые администрации и суды государства должны учесть все обстоятельства, в которых происходили соответствующие сделки, и при определении размера отчисляемого предналога необходимо учитывать только сделки, объективно связанные с облагаемой деятельностью налогоплательщика. В ходе данной объективной оценки факт того, что оборот налогоплательщика не увеличился, не может повлиять на реализацию права отчисления.

Такая рекомендация суда национальному суду оценивать расходы в принципе соответствует действующей в Латвии судебной практике, а именно, такого рода расходы могут признаваться:

- как связанными с повышением престижа и, соответственно, считаются представительскими расходами (ограниченное право отчислять предналог);
- как связанными с обеспечением облагаемых сделок;
- так и не связанными с хозяйственной деятельностью.

Все зависит от предоставленных налогоплательщиком доказательств.