

Право на отчисление предналога 3/2/25



Менеджер проектов отдела налогового консультирования, PwC Латвия
Matīss Auziņš

Предприятиям, особенно ведущим международную деятельность, непросто применять налог на добавленную стоимость (НДС).

Не только в трансграничном аспекте, но и в отношении внутренних сделок мы не раз дискутировали о том, какое влияние на стоимость сделки поставщика услуг оказывает оборудование, безвозмездно переданное ему заказчиком услуги. На практике возникают ситуации, когда поставщику услуги не хватает специфического оборудования, необходимого для оказания услуги заказчику, и тогда заказчик безвозмездно передает необходимое для обеспечения услуги оборудование сервисному предприятию. Не было уверенности и в том, влияет ли такая структура сделки на право получателя услуги отчислять предналог, относящийся к переданному оборудованию.

О праве на отчисление предналога в такой структуре сделки в своем недавнем решении по делу № C-475/23, Voestalpine Giesserei Linz GmbH, высказался Суд Европейского союза (СЕС).

В данной статье предлагаем взгляд СЕС на этот вопрос.

Обстоятельства дела таковы:

- Хозяйственной деятельностью австрийского предприятия Voestalpine (плательщик НДС, зарегистрированный в регистре плательщиков НДС Германии) являются производство и торговля крупногабаритным литьем.
- Предприятие Voestalpine отправляло в Румынию различные детали для обработки, испытания, полировки, сварки, термической обработки и т.п. Поскольку обработка деталей осуществлялась в Румынии, откуда их часто напрямую поставляли покупателям в другие страны-участницы, предприятие Voestalpine зарегистрировалось в Румынии в целях уплаты НДС и декларировало отправленные на переработку детали как поставку/приобретение товаров на территории ЕС.
- В счетах, выставляемых клиентам за поставку товаров, которые отправлялись им из Румынии после получения услуги обработки, предприятие Voestalpine указывало свой румынский номер НДС.
- Между компаниями Voestalpine и Austrex заключен договор, предусматривающий, что Austrex обеспечивает переработку изделий из стали в Австрии и Румынии с правом использовать для этого услуги субподрядчиков. В Румынии переработку деталей осуществлял субподрядчик Austrex – румынское предприятие GEP.
- Чтобы иметь возможность получить необходимую услугу обработки, предприятие Voestalpine предоставило Austrex право пользоваться принадлежащим Voestalpine зданием в Румынии с правом передать его GEP. Согласно условиям договора, компания Austrex отвечала за текущее техническое обслуживание здания и находящегося в нем оборудования, в свою очередь, Voestalpine – за ремонт в случае серьезных повреждений или значительного износа.
- Позднее предприятие Voestalpine приобрело подъемный кран, который установило

в Румынии в здании, переданном в распоряжение Austrex, а затем – GEP. Кран использовался для того, чтобы компания GEP могла обеспечить оказание услуги Voestalpine.

- За приобретенный кран предприятие Voestalpine отчислило предналог, после чего образовалась переплата по НДС.
- Налоговая администрация сочла, что Voestalpine не может доказать связь приобретенного крана с облагаемыми сделками, поскольку помещения были переданы Austrex безвозмездно. Кроме того, налоговая администрация обнаружила, что предприятие Voestalpine не составило общий баланс счетов, в котором были бы указаны доходы и расходы, возникшие в связи с его деятельностью в Румынии. Из-за этого налоговая администрация отказалась возвращать Voestalpine переплату по НДС, вызванную приобретением крана.

Спор дошел до румынского суда апелляционной инстанции, который принял решение задать СЕС два преюдициальных вопроса:

- Можно ли запретить предприятию Voestalpine отчислять предналог за приобретение основных средств, если те бесплатно переданы в распоряжение субподрядчика, чтобы он оказывал услугу Voestalpine?
- Есть ли основание для запрета на отчисление предприятием Voestalpine предналога исходя из того, что оно не обеспечило отдельный бухгалтерский учет постоянного учреждения?

СЕС прежде всего напомнил основной принцип отчисления предналога: пока налогоплательщик использует приобретенный товар (услугу) в своих облагаемых налогом сделках, он имеет право отчислять НДС, который подлежит уплате или уплачен за данный товар (услугу).

Таким образом, для признания права на отчисление предналога необходимо наличие прямой и немедленной связи между конкретной ранее заключенной сделкой и одной или несколькими последующими сделками, которые наделяют правом на отчисление. Право отчислять НДС, уплаченный за приобретенные товары, существует, если расходы на их приобретение образуют часть цены таких сделок, за которые в будущем нужно уплатить налог. Право налогоплательщика на отчисление признается и в том случае, если затраты на приобретенные товары образуют часть общих расходов налогоплательщика и как таковые входят в цену проданных им товаров или оказанных услуг.

Важно отметить, что при оценке права на отчисление предналога необходимо учитывать все обстоятельства, в которых происходили соответствующие сделки. Поэтому СЕС указал, что национальный суд в первую очередь должен оценить, имеет ли приобретение подъемного крана прямую и немедленную связь с одной или несколькими впоследствии заключенными сделками Voestalpine, облагаемыми НДС, или с хозяйственной деятельностью в целом.

Обстоятельства дела указывают на то, что без приобретенного Voestalpine крана обработка отливок была бы невозможна. В свою очередь, не приобретя кран, предприятие Voestalpine не смогло бы вести свою хозяйственную деятельность. Тот факт, что компания Austrex и ее субподрядчик GEP извлекают прямую выгоду из наличия подъемного крана, поскольку тот передан в распоряжение последнего бесплатно, в конкретных обстоятельствах не может повлиять на право Voestalpine отчислять НДС в связи с его приобретением. Безусловно, национальный суд должен удостовериться в том, что расходы, связанные с приобретением крана, включены в цену одной или

нескольких впоследствии заключенных сделок Voestalpine, облагаемых НДС; если таких сделок нет, нужно выяснить, в какой мере расходы образуют часть общих издержек Voestalpine и таким образом входят в цену товаров и услуг, предоставленных в рамках его хозяйственной деятельности. То обстоятельство, что компания GEP бесплатно получила выгоду от наличия подъемного крана, само по себе не может обосновать запрет Voestalpine отчислять НДС, связанный с данными издержками. Не имеет значения и то, повлияли ли затраты Voestalpine на приобретение крана на цену услуги GEP. Однако национальный суд должен проверить, ограничено ли использование крана таким образом, чтобы тот использовался только для обеспечения оказываемой Voestalpine услуги. Если же кран использовался и в других целях, право на отчисление предналога необходимо признать лишь в том объеме, в котором тот использовался для обеспечения облагаемых НДС сделок Voestalpine.

Рассматривая второй вопрос, СЕС напомнил, что основной принцип нейтральности НДС требует сохранить право на отчисление предналога, даже если налогоплательщик не выполнил отдельные формальные требования. Однако это означает, что налоговая администрация должна располагать необходимыми сведениями, позволяющими ей убедиться в том, что основные требования к отчислению предналога выполнены. Требования касательно учета, подготовки счетов и налоговой декларации являются формальными. Поэтому налогоплательщика нельзя лишить права на отчисление предналога, если налоговая администрация может провести необходимые проверки, чтобы установить выполнение налогоплательщиком основных требований к отчислению предналога.

СЕС ранее уже признавал, что ограничение права на отчисление предналога является несоразмерным наказанием за неисполнение обязанностей по подготовке бухгалтерского учета и деклараций. В случае несоблюдения формальных требований страны-участницы могут применять административные денежные взыскания.