

Как обойти решение ВАС о частичном обложении гарантийных услуг НДС

Какие аргументы используют налоговики для доначисления НДС

Как не применять выводы ВАС к конкретной ситуации

Какие способы позволят увеличить не облагаемую НДС стоимость

Игорь Гусев,
старший юрист
юридической фирмы VEGAS LEX

Согласно подпункту 13 пункта 2 статьи 149 НК РФ, стоимость услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации не облагается НДС. Норма уточняет, что такая плата включает в себя стоимость запасных частей и деталей к ремонтируемым товарам. Однако она не описывает конкретный алгоритм определения стоимости гарантийного ремонта, освобождаемой от налога. Вследствие чего на практике применение рассматриваемой льготы вызывает споры.

По мнению налоговиков (см. приложение к письму ФНС России от 19.10.05

№ ММ-6-03/886@), не облагаемая НДС сумма определяется исходя из фактических затрат подрядчика на гарантийный ремонт и не включает в себя вознаграждение. Тогда как компаниям, производящим данный вид ремонта, естественно, выгоднее, чтобы НДС не облагалась вся сумма, полученная от производителя или дилера за гарантийный ремонт, а не только себестоимость.

Печально, но в только что опубликованном определении от 20.03.14 № ВАС-209/14 ВАС РФ фактически поддержал позицию налоговиков. Рассмотрим, на чем основаны выводы высших арбитражных судей и какие варианты для их обхода можно использовать на практике, если для компании с точки зрения налоговой

экономии выгодно использовать льготу по НДС.

Компании доказывают право на договорное определение стоимости

Напомним, что компании, осуществляющие гарантийный ремонт, и ранее неоднократно предпринимали попытки добиться применения льготы по НДС к полной сумме вознаграждения, поступившего от изготовителей или дилеров за данные услуги. Позиция компаний основывалась на том, что в подпункте 13 пункта 2 статьи 149 НК РФ не указано прямо, что именно является стоимостью услуг по гарантийному обслуживанию. Из нее нельзя сделать вывод о том, должна данная льгота применяться ко всей сумме, полученной в качестве платы за осуществление гарантийного обслуживания, или же только к той, которая непосредственно израсходована на проведение работ.

Очевидно, что производитель, который и осуществляет оплату ремонта и технического обслуживания своей продукции в течение гарантийного срока, такой стоимостью сочтет всю сумму, указанную в соответствующем акте приемки-сдачи оказанных услуг, или же определенную договором. То, что фактически на ремонт и обслуживание израсходована неполная сумма, запрашиваемая подрядчиком, для производителя ничего не меняет.

Сами же подрядчики резонно указывают на то, что они получают в возме-

щение именно стоимость гарантийного обслуживания — ту сумму, которая была бы уплачена непосредственно потребителем, если бы такое обслуживание осуществлялось не в периоде действия гарантийного срока. А значит, именно эта сумма, отраженная в акте, представленном производителю, или определенная договором, и является стоимостью услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию. Значит, нужно именно ее полностью освобождать от обложения НДС.

Данная позиция основана на том, что налоговым законодательством не определено понятие гарантийного ремонта, а также состава работ и услуг, которые в него включены. А значит, нет оснований для сужения применения нормы только к себестоимости работ, а не цены всего комплекса услуг, которые могут быть объединены понятием гарантийного ремонта и обслуживания (см. врез на стр. 46).

Отметим, что судебная практика по данному вопросу противоречива. Мнение о том, что стоимость не облагаемых НДС гарантийных услуг определяется только на основании договоренностей между производителем и дилером или подрядчиком, отчасти разделяют и суды.

В некоторых делах, рассмотренных судами, дилер получал оплату за гарантийное обслуживание в процентном соотношении от стоимости проданной продукции (постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 20.12.12 № А48-799/2012). В других случаях оплата устанавливалась договором в зависимости от объема про-

как снижают налоги льготы по НДС

Содержание гарантийного ремонта законодательно не определено

Налоговый кодекс не дает определения термину «гарантийный ремонт», поэтому согласно пункту 1 статьи 11 НК РФ нужно использовать термин в том значении, в котором он употребляется в иных отраслях права. Исходя из пункта 1 статьи 475 ГК РФ, пункты 1, 2, 6 статьи 18 Закона РФ от 07.02.92 № 2300-1 «О защите прав потребителей» гарантийный ремонт представляет собой способ выполнения обязательств о качестве товара в рамках договора купли-продажи. При этом организационный поряд-

ок предоставления гарантийного ремонта регламентирует лишь обязанности лица, осуществляющего ремонт, перед потребителем (например, вывезти крупногабаритные вещи, предоставить замену товара на время ремонта). Но нигде не определена последовательность действий после поступления товара на ремонт, тем более состав гарантийного ремонта как услуги. Такой порядок и виды работы, выполняемые при гарантийном ремонте, на практике полностью определяются производителем и его дилером или иным лицом, осуществляющим гарантийное обслуживание. Данные условия закрепляются в соответствующем соглашении.

изведенных работ исходя из определенной подрячиком или дилером стоимости (постановления федеральных арбитражных судов Западно-Сибирского от 05.10.12 № А27-4861/2011, Северо-Кавказского от 26.09.11 № А32-595/2011 округов). Налогоплательщикам удалось защитить свою позицию. Суды аргументировали принятые решения тем, что налоговый орган не доказал получение компаниями средств за гарантийный ремонт и обслуживание сверх установленных договором сумм. Кроме того, в одном случае суд указал, что статья 149 НК РФ не содержит ссылки на необходимость сопоставления величины доходов по гарантийному ремонту с расходами (решение Арбитражного суда Кемеровской области от 13.12.11 № А27-4861/2011).

Но также были решения и не в пользу налогоплательщиков. Так, Федеральный арбитражный суд Московского округа исходил из суммы понесенных компанией, осуществляющей гарантийное обслуживание, расходов на данные работы. И установив, что сумма фактических затрат меньше полученного вознаграждения, принял решение о правомерном доначислении НДС на разницу (постановления от 29.01.14 № Ф05-17071/2013, от 28.05.13 № А40-98341/12-140-703, определением ВАС РФ от 28.10.13 № ВАС-11361/13 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора).

Аналогично разрешен спор и в постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от

Суды сочли, что стоимость не облагаемых НДС гарантийных услуг определяется только на основании договоренностей между производителем и подрядчиком

27.05.13 № А32-29954/2010. От доначислений компании спасло то, что она доказала превышение суммы расходов, относящихся к гарантийным работам, над суммой полученного возмещения. Суд счел, что при фактическом убытке налоговая база по НДС отсутствует.

ВАС РФ поддержал затратный метод определения необлагаемой НДС цены...

Компании оспаривали в ВАС РФ разъяснения ФНС России, приведенные в письме от 19.10.05 № ММ-6-03/886@, в абзацах 8 и 9 раздела, посвященного применению подпункта 13 пункта 2 статьи 149 НК РФ. По мнению налоговиков, рассматриваемая норма не предусматривает освобождение от обложения НДС сумм вознаграждений и иных доходов, превышающих стоимость гарантийного ремонта и сопутствующих запасных частей. Суммы таких превышений увеличивают налоговую базу по НДС как получаемые в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных услуг.

Налоговые органы при оценке возможности применения льготы по НДС исходят из того, что финансово ответственным лицом за устранение недостатков продукции является производитель. И он, как правило, затраты на гарантийный ремонт учитывает при калькуляции цены. А значит, уже на этапе реализации эти расходы обложены НДС. Возмещаемые впоследствии расходы покупателя или осуществленные расхо-

ды на устранение недостатков не влекут за собой изменения стоимости проданного товара, поэтому налоговая база по НДС не изменяется. Но, по мнению налоговиков, это относится только к стоимости непосредственно ремонтных работ и запасных частей или материалов, использованных для ремонта. Но не к повышению этих затрат за счет прибыли сторонних компаний.

ВАС РФ указал, что данные разъяснения не противоречат нормам главы 21 НК РФ, не являются нормативным актом и не влекут за собой правовые последствия для налогоплательщика. Однако в целях недопущения в дальнейшем злоупотребления выводами судебной правоприменительной практики арбитры не ограничились прекращением производства по делу о признании недействительными спорных разъяснений. Суд в указанном определении отметил, что превышение выплачиваемой производителем суммы над фактическими расходами по гарантийному ремонту может быть квалифицировано в качестве явного либо скрытого в цене работ вознаграждения за выполнение определенных функций по договору с производителем.

Данная формулировка уже вызывает множество вопросов. Фактически налоговиков сориентировали на выявление факта сокрытия услуги, облагаемой НДС. А чтобы этот факт доказать и квалифицировать полученное вознаграждение как оплату облагаемой НДС услуги, а не оплату гарантийных работ, налоговым органам придется проделать значительную работу. В частности, при прове-

дении мероприятий налогового контроля отделить фактические затраты по гарантийному ремонту в общем объеме получаемых сумм.

...но оставил возможность для налоговой оптимизации и споров

Выводы ВАС РФ носят более жесткий характер, чем приведенные им аргументы. В частности, суд со ссылкой на статью 18 Закона РФ от 07.02.92 № 2300-1 «О защите прав потребителей» указал на то, что устранение недостатков товара осуществляет исполнитель — организация, выполняющая работы или оказывающая услуги потребителям по возмездному договору. Таким образом, продавец или уполномоченная организация устраняют недостатки товара самостоятельно либо с привлечением иной организации — исполнителя.

Но при этом ВАС РФ сослался и на статью 33 Закона РФ от 07.02.92 № 2300-1 «О защите прав потребителей», которая регулирует вопросы составления сметы при выполнении работ. Но твердая или приблизительная смета предполагает не себестоимость, а продажную стоимость выполняемых работ.

В частности, в смете указываются прямые расходы: это расходы на запасные части, детали и материалы (их перечень, количество и стоимость), которые использованы или будут использованы для проведения работ, стоимость и количество нормо-часов по каждому из видов работ, стоимость услуг сторонних орга-

низаций, прочие издержки. А также накладные расходы и сметная прибыль. Следовательно, смета представляет собой не себестоимость, а цену работы. Очевидно, что в рамочном соглашении об оказании гарантийных услуг составление точной сметы невозможно. Но в данном случае существенно не это, а то, что определение стоимости гарантийных услуг в соответствии со сметой предполагает, что сметная прибыль входит в цену этих услуг. И сделанные ВАС РФ выводы могут стать источником для новых споров по тому же самому вопросу.

Что касается непосредственного содержания гарантийных услуг, то их состав и объем, по сути, самостоятельно определяет дилер или подрядчик, выполняющий гарантийный ремонт за производителя. Поэтому у дилера имеется вполне законная возможность включить в состав затрат виды работ, которые смогут покрыть разницу между стоимостью фактически произведенного гарантийного ремонта и размером вознаграждения, уплачиваемого производителем по соглашению.

Например, можно установить, что при обращении покупателей за проведением гарантийного ремонта обязательно проводится комиссионная техническая экспертиза. Ее целью будет являться установление факта наступления гарантийного случая или же необходимость исследования поломки на предмет их устранения на конвейере производителя для минимизации брака.

Калькуляцию самих затрат также осуществляет подрядчик или дилер. А зна-

Сделанные ВАС РФ выводы могут стать источником для новых споров по тому же самому вопросу

чит, например, при расчете нормо-часов, их количества и стоимости можно исходить из затрат на оплату труда наиболее высокооплачиваемых специалистов или даже искусственно завесить трудоемкость работ.

В качестве варианта «размножения» дополнительных затрат возможно рассмотреть открытие пунктов, сервисных центров по приему на гарантийный ремонт продукции производителя с последующей транспортировкой гарантийного товара до места фактического устранения недостатков.

Правильность установленной стоимости подтвердит обособленный учет расходов, связанных с гарантийным обслуживанием. В частности, в названных выше решениях судов именно калькуляция затрат на гарантийное обслуживание на отдельном субсчете помогла налогоплательщикам отстоять свои интересы или избежать доначислений (постановления федеральных арбитражных судов Центрального от 20.12.12 № А48-799/2012, Западно-Сибирского от 05.10.12 № А27-4861/2011, Северо-Кавказского от 27.05.13 № А32-29954/2010, от 26.09.11 № А32-595/2011 округов).

Традиционный способ оптимизации – дробление бизнеса

Если оптимизация через затраты на проведение гарантийного ремонта и обслуживания проблематичны, можно рассмотреть вариант по разделению бизнеса.

Например, подразделение, занимающееся ремонтом, может быть зарегистрировано в качестве самостоятельного лица. Если оно будет применять спецрежим, то вопрос о начислении НДС на сумму вознаграждения, превышающую фактические затраты на ремонт, станет неактуальным.

Для данных целей подходит УСН, поскольку гарантийный ремонт не подпадает под ЕНВД (письмо Минфина России от 11.06.13 № 03-11-11/21722). Но этот спецрежим может применяться в отношении иных выполняемых ремонтных работ, поскольку они относятся к бытовым услугам. В этом случае необходимой мерой безопасности является соблюдение ограничения по размеру выручки, что особенно актуально для компаний, осуществляющих ремонт дорогостоящих товаров (автомобилей, оборудования и пр.).

Другим способом оптимизации через разделение бизнеса является привлечение субподрядчиков для выполнения отдельных видов работ и услуг, которые образуют в совокупности гарантийные услуги. Так, компания может воспользоваться услугами сторонней транспортной фирмы, заказать проведение экспертизы, в случае недостатка штата привлечь специалистов и для выполнения самих ремонтных работ. Стоит обратить внимание на то, что индивидуальные предприниматели на патенте вправе заниматься и гарантийным ремонтом. Затраты на оплату привлеченных сторонних лиц полностью сформируют себестоимость гарантийных услуг.