



## Нарушения при приобретении маркетинговых услуг: налоговая ответственность

**А. А. Заиконников,**  
юрист

Чем рискуют организации, заключающие договоры о проведении маркетинговых исследований с аффилированными лицами? Когда договор аутсорсинга может быть признан попыткой ухода от налогообложения? Могут ли налоговые органы рассчитать задолженность организации перед бюджетом на основании данных учета ее контрагента?

Приобретая на стороне различные услуги по управлению организацией, в частности, так называемые маркетинговые услуги, необходимо быть осторожным и предусмотрительным. Дело в том, что при неправильном оформлении сделки и понесенных расходов, а также результатов предоставленной услуги, велик риск столкнуться с претензиями налоговых органов. На практике контролирующий орган при проведении налоговых проверок часто квалифицирует подобные сделки как схему ухода от налогов.

Как налоговые органы могут выявить налоговые правонарушения при приобретении маркетинговых услуг, и какие последствия это влечет, рассмотрим на примере спора между налоговой инспекцией и одной из Челябинских организаций. Данный спор недавно рассматривался АС Уральского округа (постановление от 06.06.19 № Ф09-3011/19 по делу № А76-19287/2018).

Суть дела: налоговая инспекция после проведения проверки организации доначислила налог на прибыль в размере более 7 млн руб., а также пени и штраф. По мнению контролирующего органа, организацией были неправомерно приняты при исчислении налога на прибыль расходы на управленческие услуги (маркетинговые исследо-

вания), оказанные индивидуальным предпринимателем, что и повлекло за собой доначисление налога на прибыль за три года. Данное дело интересно тем, что доначисление организации недоплаченного налога на прибыль было произведено на основании расчетов и анализа рентабельности ее контрагента-ИП.

Сразу скажем, что все судебные инстанции, рассматривавшие данный спор, поддержали позицию налогового органа. Почему же это произошло?

### Необоснованная налоговая выгода

Рассматривая данное дело судебные инстанции, вынося решения, руководствовались позицией, изложенной в п. 1, 2, 3, 4 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды". Она заключается в том, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие

Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики

Налоговый орган вправе отказать в принятии соответствующих расходов при определении базы по налогу на прибыль в том случае, если факт реального совершения хозяйственных операций не подтвержден надлежащими документами либо выявлена недобросовестность налогоплательщика, допущенная при совершении указанных операций

своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — достоверны.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В соответствии с п. 1 ст. 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган. В связи с этим при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. Эти доказательства, как и доказательства, представленные налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Между тем налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выго-

дой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Нужно сказать, если суд устанавливает, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды при отсутствии намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, он может отказать в признании обоснованности ее получения.

### Главная проблема: достоверность

Организации, передавшей исполнение любых управленческих функций на аутсорсинг (стороннему исполнителю), даже если речь идет о такой "мелочи", как маркетинговые услуги, следует располагать доказательствами, что данные услуги были оказаны на самом деле. Важно понимать: такие документы, как договоры, акты передачи услуг и пр. доказательствами не являются.

Если смотреть на ситуацию глазами проверяющего, то она выглядит так: представление формально соответствующих требованиям законодательства документов не влечет автоматического учета расходов по налогу на прибыль, а является лишь условием для подтверждения факта реальности хозяйственных операций. Поэтому при решении вопроса о правомерности включения налогоплательщиком в состав затрат по налогу на прибыль произведенных расходов налоговые инспекторы учтут результаты проведенных ими проверок достоверности и непротиворечивости представленных документов, а также организаций-контрагентов.

С точки зрения контролирующих органов, возможность включения соответствующих затрат в расходы по налогу на прибыль

При определении сумм налогов расчетным путем могут быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы

обусловлена в первую очередь реальностью осуществленных хозяйственных операций.

Налоговый орган вправе отказать в принятии соответствующих расходов при определении базы по налогу на прибыль в том случае, если факт реального совершения хозяйственных операций не подтвержден надлежащими документами либо выявлена недобросовестность налогоплательщика, допущенная при совершении указанных операций.

### Формальные документы и устные договоренности – не доказательство

В рассматриваемой нами ситуации между организацией и ИП был заключен договор возмездного оказания управленческих услуг. Впоследствии в качестве документов, подтверждающих оказание услуг, налоговикам были предъявлены: договор возмездного оказания управленческих услуг; акты выполненных работ (услуг), акты приема-передачи услуг; протоколы согласования договорной цены; отчеты по договору возмездного оказания управленческих услуг; счета на оплату; акты сверок за три года между предпринимателем и организацией.

Однако налоговым инспекторам этих документов оказалось недостаточно. Первое, на что они обратили внимание, стало отсутствие следующих документов: расчета размера вознаграждения, калькуляции, сметы затрат за оказанные предпринимателем управленческие услуги. Организация объяснила это тем, что ИП не обязан был составлять эти документы, поскольку применял УСН. Далее представители организации ссылались на наличие устных договоренностей с ИП.

Между тем с точки зрения налоговых инспекторов ситуация выглядела так: "представленные организацией и ИП акты (отче-

ты) выполненных работ (оказанных услуг) не содержат сведения, позволяющие идентифицировать конкретную работу (услугу), не раскрывают содержание хозяйственной операции". Кроме того, проверяющие отметили, что ни организацией, ни ИП не представлены данные о порядке формирования цены, определения стоимости конкретных оказанных услуг (работ), а в отчетах не отражен факт исполнения обязательств по количественным, качественным и ценовым показателям.

### Обстоятельства сделки, способные вызвать подозрения налоговых органов

Первое, что налоговикам показалось весьма подозрительным: ИП был зарегистрирован в качестве предпринимателя за сутки до совершения сделки. Также были установлены факты аффилированности и взаимозависимости организации и этого ИП: часть работников организации, в том числе один из учредителей и директор, одновременно являлись работниками предпринимателя.

Как вызывающие подозрение были истолкованы следующие факты:

- сторонами договора оказания услуг осуществлялись расчеты с использованием одного банка, совпадали IP-адреса выхода в сеть Интернет для удаленного доступа к расчетным счетам;

- налогоплательщик и спорный контрагент (ИП) находятся по одному адресу, в одних и тех же помещениях.

В ходе проверки выяснилось, что данный ИП оказывал услуги еще нескольким юридическим лицам. И все они по различным признакам входили в группу взаимозависимых и аффилированных лиц (одни учредители и руководители, персонал, родственные связи учредителей и т. д.). Эти юридические лица имели одних и тех же поставщиков и

В связи с тем, что налоговым органом были доказаны факты нереальности, искажения цены сделки, заключенной между взаимозависимыми лицами, и получении в связи с этим одной из сторон сделки необоснованной налоговой выгоды, впоследствии судьями была подтверждена законность использования в данном случае методов определения цены сделки и, соответственно, размера необоснованной налоговой выгоды, установленных гл. 14.3 НК РФ

покупателей, являлись друг для друга либо поставщиками, либо покупателями; все указанные организации использовали управленческий персонал, оформленный в штате одного и того же ИП. Интересная деталь: показания сотрудников противоречили друг другу и документам, представленным налоговикам и позднее — суду.

Проведенный налоговиками анализ показал, что расходы на управленческие услуги, оказываемые по аутсорсингу, в проверяемой организации в последние три года увеличились в семь раз, а прибыль — лишь в два раза. Рост рентабельности деятельности предпринимателя также истолковывался налоговиками не в пользу организаций-заказчиков его услуг (в первый год оказания услуг он был менее 200 %, в третий — более 500 %).

#### **Аргументированные расчеты – доказательство, которого не было**

Отличным доказательством правомерности признания расходов на маркетинговые услуги в целях налогообложения прибыли стали бы документы, подтверждающие показатели и обоснованность расчета расходов. Однако их-то и не было, поскольку эти документы не составлялись, а размер вознаграждения согласовывался в устном порядке.

Так же как доказательство обоснованности выплат в адрес ИП рассматривалось бы соответствие стоимости маркетинговых услуг с фактически произведенными предпринимателем расходами, связанными с оказанием услуг. Но такого соответствия не просматривалось, и налоговые инспекторы сочли, что отсутствует экономическая оправданность расходов. Более того, размер оплаты услуг ИП вообще никак не зависел от каких-либо показателей, в том числе от их объема и результата.

Проведенный контролирующей инстанцией анализ движения денежных средств по лицевым счетам ИП показал, что практически все денежные средства, перечисленные организацией, переводились с расчетных счетов ИП на его же лицевые счета как физического лица, а затем снимались с него. Предприниматель не приобретал в проверяемом периоде ни имущества, ни транспортных средств, что с учетом приведенного обоснования экономически необоснованного размера вознаграждения ИП свидетельствовало об обналичивании части выручки организации под видом вознаграждения за услуги предпринимателя.

#### **Цель сделки: необоснованная налоговая выгода**

Суды всех инстанций поддержали выводы налоговой инспекции: организацией и ИП был создан формальный документооборот, опосредующий экономически не обоснованные расходы на управленческие услуги с целью завышения расходов по налогу на прибыль и обналичиванию освобожденных от налогообложения денежных средств под видом оплаты завышенной стоимости управленческих услуг через расчетный счет предпринимателя. Иными словами, действия были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.

#### **Что было дальше**

Сложилась ситуация: у налогоплательщика нет соответствующих документов, необходимых для расчета налогов, а те, что есть, могут быть признаны ненадлежащими. В такой ситуации налоговые органы в силу подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогопла-

При определении стоимости спорных услуг индивидуальным предпринимателем инспекцией был использован метод рентабельности затрат предпринимателя в сравнении с рентабельностью затрат иных аналогичных организаций, исходя из данных их бухгалтерской и налоговой отчетности

тельщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

При определении сумм налогов расчетным путем могут быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы. При этом бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на самого налогоплательщика. Ведь именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов.

Поскольку в рассматриваемой ситуации налоговым органом первичные бухгалтерские документы, подтверждающие размер расходов налогоплательщика, связанных с приобретением управленческих услуг, признаны ненадлежащими, их стоимость была определена расчетным методом.

В связи с тем, что налоговым органом были доказаны факты нереальности, искажения цены сделки, заключенной между взаимозависимыми лицами, и получения в связи с этим одной из сторон сделки необоснованной налоговой выгоды, впоследствии судьями была подтверждена законность использования в данном случае методов определения цены сделки и, соответственно, размера необоснованной налоговой выгоды, установленных гл. 14.3 НК РФ.

Напомним, что при этом могут применяться следующие методы: метод сопоставимых рыночных цен; метод цены последующей реализации; затратный метод; метод сопоставимой рентабельности; метод распределения прибыли. В соответствии с п. 3 ст. 105.7 НК РФ метод сопоставимых ры-

ночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам. Применение иных методов из числа перечисленных выше допускается, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

В рассматриваемом случае метод сопоставимых рыночных цен было применить невозможно ввиду отсутствия сведений о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) услугами. Поэтому инспекцией была применена комбинация затратного метода и метода сопоставимой рентабельности. Суд согласился с тем, что это правомерно.

Поясним, что согласно ст. 105.11 НК РФ затратный метод является методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках, определенным в порядке, предусмотренном ст. 105.8 НК РФ.

Затратный метод может применяться, в частности, в следующих случаях: при выполнении работ (оказании услуг) лицами, являющимися взаимозависимыми с продавцом (за исключением случаев, когда при выполнении работ (оказании услуг) используются нематериальные активы, оказывающие существенное влияние на уровень рентабельности затрат продавца); при оказании услуг по управлению денежными средствами, включая осуществление торговых операций на рынке ценных бумаг и (или) валютном рынке; при оказании услуг по исполнению функций единоличного исполнительного



Для целей налогообложения инспекцией принята цена по анализируемой сделке, которая определена исходя из фактической себестоимости реализованных услуг и рентабельности затрат, соответствующих максимальному значению интервала рентабельности по сопоставимым организациям

органа организации; при продаже сырья или полуфабрикатов лицам, являющимся взаимозависимыми с продавцом; при реализации товаров (работ, услуг) по долгосрочным договорам между взаимозависимыми лицами.

В данном случае при определении стоимости спорных услуг ИП инспекцией был использован метод рентабельности затрат предпринимателя в сравнении с рентабельностью затрат иных аналогичных организаций, исходя из данных их бухгалтерской и налоговой отчетности.

Себестоимость оказанных ИП услуг определена на основании данных его бухгалтерского учета, а именно — карточек счетов бухгалтерского учета и данных расчетного счета, в размере затрат третьего лица, пропорционально доле его дохода, полученного от организации, в общем объеме доходов, полученных ИП за спорные услуги, ввиду отсутствия раздельного учета расходов по услугам, оказанным различным контрагентам.

В соответствии с п. 3 ст. 105.8 НК РФ при определении интервала рентабельности используются значения рентабельности, определяемые по результатам не менее четырех сопоставимых сделок, в том числе совершенных налогоплательщиком, при условии, что указанные сделки совершены с лицами, не являющимися взаимозависимыми с налогоплательщиком, либо на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности не менее четырех сопоставимых организаций. Выбор указанных организаций осуществляется с учетом их отраслевой специфики и соответствующих видов деятельности, осуществляемых ими в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях относительно анализируемой сделки.

Нужно сказать, что такой анализ налоговыми инспекторами был проведен. Были отобраны налогоплательщики по видам деятельности, что и у данного ИП (ОКВЭД 74.11 "Деятельность в области права", ОКВЭД

70.22 "Консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления", ОКВЭД 69.20.2 "Деятельность по оказанию услуг в области бухгалтерского учета", ОКВЭД 73.20.1 "Исследование конъюнктуры рынка", ОКВЭД 73.20.2 "Деятельность по изучению общественного мнения", ОКВЭД 74.15 "Деятельность по управлению финансово-промышленными группами и холдинг-компаниями" и т. д.).

Было доказано, что стоимость спорных услуг ИП не соответствует рыночному уровню, поскольку рентабельность его затрат значительно выше максимального значения рентабельности, рассчитанного по сопоставимым организациям (иногда в десятки раз). Поэтому для целей налогообложения инспекцией принята цена по анализируемой сделке, которая определена исходя из фактической себестоимости реализованных услуг и рентабельности затрат, соответствующих максимальному значению интервала рентабельности по сопоставимым организациям.

Сравнивая полученные расходы предпринимателя, связанные с оказанием управленческих услуг организации со стоимостью оказанных управленческих услуг (вознаграждение) по актам, выставленным им, были определены необоснованные и документально не подтвержденные расходы по управленческим услугам. Таким образом, была установлена сумма налога на прибыль, недоплаченная в бюджет.

Судами всех инстанций была подтверждена обоснованность применения такого метода расчета, а жалобы налогоплательщика были отклонены ■

#### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].