

Консалтинговые услуги: за и против

Статья «расходы на консалтинговые услуги» - пользуется пристальным вниманием со стороны налоговых органов. И это не случайно, ведь многие фирмы под их маскировкой проводят значительные суммы. Зачастую решать, кто прав в споре приходится суду. Чтобы этого не произошло, стоит оформлять операции по оказанию консалтинговых услуг так, чтобы не вызвать подозрение налоговиков.

Сегодня вам предложат самые разнообразные услуги консалтинга: управленческий, кадровый, юридический, налоговый, информационный. И на этом список не закончится.

Вот только волшебный секрет того, как не нажить себе проблем с налоговыми органами, пользуясь такими услугами, вам не сообщат. И все потому, что предугадать, к чему придерутся налоговики при проверке обоснованности расходов сложно... И все же можно. Оказывается, многое зависит от того, как документально оформлена операция по оказанию консалтинговых услуг.

Учесть можно, только осторожно

О том, что налогоплательщик может включить расходы на консультационные услуги при расчете налога на прибыль сказано в подпункте 15 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса. Они относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

В то же время, если консультации были связаны с приобретением основных средств или нематериальных активов, то их стоимость войдет в стоимость соответствующего актива и будет погашаться через амортизацию (п. 1 и 3 ст. 257 НК РФ).

Расходы на такие услуги должны быть документально подтверждены и экономически обоснованны (ст. 252 НК РФ). Об экономической обоснованности скажем чуть позже, а пока рассмотрим, какие документы послужат «алиби» для консалтинговых услуг.

---Начало вреза---Это важно---

Как оформлены документы, подтверждающие оказание консалтинговых услуг, – на это налоговый инспектор обратит пристальное внимание, раздумывая, предоставлялись ли услуги на самом деле или нет. Акты приема-передачи оказанных услуг, отчеты и счета-фактуры подвергнутся особой проверке.

---Конец вреза---

Подтвердите документально!

Услуга – это деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ). Такое свойство требует уделять пристальное внимание документальному обеспечению факта оказания услуги. Именно документы играют важную роль при решении вопроса о том, предоставлялась ли она на самом деле или нет.

Факт оказания услуги подтвердят:

1. *Договор.* Во-первых, он необходим, потому, что для всех договоров, заключаемых между юридическими лицами, обязательна письменная форма. Во-вторых, только по нему можно понять об оказании какой услуги договорились стороны. Поэтому в договоре важно четко определить предмет и перечень оказываемых услуг. Желательно подробно указать, по каким темам и в каком объеме будут оказаны консультационные услуги.

Согласно статье 779 Гражданского кодекса по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется их оплатить. При этом если иное не установлено соглашением сторон, то услуги оказываются непосредственно исполнителем. Если последний предполагает привлечь к работе каких-либо иных лиц, целесообразно указать это в договоре.

Также в договоре или приложениях к нему также должны быть определены критерии, по которым оценивается качество услуг. Например, проводить консультацию должны только специалистами определенного уровня. При оказании услуг по аудиту или налоговому консультированию таким критерием может выступить отсутствие за соответствующий период претензий налогового органа.

Стоит указать и на то, что возможны отрицательные результаты при оказании консультационных услуг.

Например, исполнитель защищает интересы организации в суде и в итоге отказано в удовлетворении требований фирмы полностью или частично. Тем не менее сотрудники исполнителя услуги оказали – они присутствовали в судебных заседаниях, все документы готовили качественно и в срок.

Желательно приложить к договору техническое задание, программу или концепцию консультационных услуг.

2. Акт приема-передачи оказанных услуг. Акт подтвердит факт оказания услуги, а также поможет определить, в каком периоде нужно учесть расходы на услуги (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). В альбомах унифицированных форм нет типовой формы такого акта. При его составлении следует предусмотреть подробный перечень оказанных услуг, их содержание и объем, а не просто наименование и стоимость.

3. Отчет исполнителя. Ни гражданским, ни налоговым законодательством не предусмотрено, что такой отчет должен быть обязательно. Хотя только им можно компенсировать «неосвязаемость» услуги, в особенности по консультированию.

Так в отчете может быть указано какую информацию использовал исполнитель для оказания услуг, её источник, какие нормативные акты он анализировал, какие документы были ему представлены заказчиком, выводы. Обычно, также указываются возможные риски для заказчика, если он последует (или не последует) советам консультанта.

Отчет поможет достичь двух целей. Во-первых, прояснить характер услуги и ее предмет (в совокупности с договором). Во-вторых, документально подтвердить факт ее оказания.

В случае наличия отчета, в акте приема-передачи можно ограничиться отсылкой к договору и отчету.

4. Счет-фактура (для НДС);

5. Платежные документы об оплате услуг исполнителя. Они необходимы в том случае, если учетной политикой предприятия установлено, что датой признания расходов на консультационные услуги является дата расчетов (п. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). В этом случае, платежные документы будут подтверждать своевременность учета расходов.

Итак, главное, чтобы документы, подтверждающие понесенные расходы, были в порядке. Кстати, это первый пункт в списке аргументов судов, оправдывающих обоснованность консалтинговых услуг.

Рассмотрим, в каких случаях суды на стороне компаний, а в каких против.

Аргументы «за»

Обычно суды выступают в поддержку компаний, при наличии всех необходимых документов, подтверждающих факт оказания услуг.

К примеру, ФАС Северо-Западного округа (постановление от 1 ноября 2007 г. по делу № А13-7470/2006-21) установил, что фирма правомерно использовала консалтинговые услуги. Этот факт подтвержден всеми необходимыми документами.

Так, в качестве доказательств налогоплательщик представил ежемесячные акты приемки-сдачи услуг, ежеквартальные отчеты о работе, проекты документов, судебные акты, анализ выполнения производственного и финансового планов, бюджета и графика

движения денежных средств, отчет о финансовых показателях работы, счета-фактуры. Да уж, такой список не может не растопить сердце судьи!

Также суды встанут на сторону налогоплательщика, если он докажет наличие конкретного эффекта от полученных услуг. Пример тому - постановление ФАС Поволжского округа от 27 сентября 2007 г. по делу № А65-7573/2006-СА2-9.

В качестве доказательства фирма привела доводы тому, что полученные услуги благоприятно сказались на ее деятельности. По итогам процедур консалтинга учет изменился в лучшую сторону, были выявлены и учтены дебиторы и кредиторы, наладилась работа с поставщиками и подрядчиками, уменьшился расход товарно-материальных ценностей. Это еще не все! Организация-заказчица услуг получила задолженность по кредитам, подотчетные лица вернули в кассу все долги и т. д. Положительный эффект – налицо.

Однако суды не всегда встают на сторону налогоплательщиков. Коллекция аргументов «против» куда больше, чем «за». Судите сами...

Доводы «против»

Как правило, налоговые органы делают выводы о фиктивности консалтинговых услуг в следующих случаях:

1. Компания-исполнитель не представляет отчетность и находится не по фактическому адресу, а также зарегистрирована по прошествии нескольких месяцев после заключения договора и пр.

Вот пример - постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24 мая 2007 г., 23 мая 2007 г. № Ф04-2201/2007(34726-А46-40), № Ф04-2201/2007(34277-А46-40) по делу № 11-446/05. Суд указал, что исполнитель был зарегистрирован в качестве юридического лица 11 июня 2002 года, поэтому не мог 1 февраля 2002 года заключить договор о предоставлении консалтинговых услуг.

Также отмечено, что с момента регистрации данной организации в качестве юридического лица и до подписания акта выполненных работ прошел один месяц. А за этот период фактически не могли быть исполнены все формы консалтинговых услуг, которые были прописаны в договоре.

2. Цена явно завышена или расходы на консультационные услуги являются экономически необоснованными.

Так, в постановлении ФАС Уральского округа от 18 июля 2007 г. № Ф09-5485/07-СЗ по делу № А76-11391/06, суд пришел к выводу, что расходы на услуги по ведению бухгалтерского и налогового учета экономически необоснованны. Выявлено, что налогоплательщик использовал схему, направленную на искусственное увеличение затрат.

А в деле от 20 февраля 2007 г. № А26-1241/2006-23, рассмотренное ФАС Северо-Западного округа, суд обратил внимание на то, что юридические услуги по оспариванию действий налогового органа были оказаны налогоплательщику уже после того, как судами были приняты судебные акты в его пользу. В связи с отсутствием причинно-следственной связи между фактом оказания услуг и их результатом, суд признал расходы на оказанные услуги экономически необоснованными, ненаправленными на получение дохода и несоответствующими обычаям делового оборота. Кроме того, арбитры посчитали несоизмерной стоимость консультационных услуг.

3. Расходы на приобретение услуг документально не подтверждены.

Особенно часто в этом случае, налоговые органы предъявляют претензии к актам приема-передачи оказанных услуг, отчетам и счетам-фактурам. К примеру, в актах не всегда содержится подробное содержание перечня оказанных услуг, то есть они являются формальными.

Так, в постановлении от 22 июня 2007 г., 29 июня 2007 г. № КА-А40/4961-07-П по делу № А40-76063/05-4-347 ФАС Московского округа пришел к выводу, что акты выполненных работ и отчеты по результатам проведенных исследований не отражают

конкретный состав и характер оказанных услуг. При этом они не несут информации, которая в дальнейшем могла быть использована для увеличения объема продаж, из них невозможно установить объем оказанных услуг по договору.

4. Наличие в штате соответствующих профильных единиц.

Часто в качестве обстоятельства, свидетельствующего о необоснованности консультационных услуг, налоговики приводят довод о наличии в штате предприятия подразделений с аналогичными функциями.

Примером такого вывода послужит постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.05.2007 г. по делу № А42-5065/

Но, как правило, судами этот довод не принимается. Ведь зачастую налоговые органы не приводят каких-либо специфических аргументов.

В уже упомянутом постановлении от 27 сентября 2007 г. по делу № А65-7573/2006-СА2-9 ФАС Поволжского округа, суд указал, что представленные в материалы дела должностные инструкции экономиста, бухгалтера и юриста свидетельствуют о том, что на должностных лиц возложено ведение текущей работы. А какие-либо функции, позволяющие провести комплексный анализ деятельности предприятия по оптимизации объемов работы, не предусмотрен. Аналогичные постановления ФАС Северо-Западного округа от 07.12.2007 г. № А66-2645/2007, от 08.11.2007 г. № А42-1997/2005.

Согласно представленным отчетам такая аналитическая и практическая работа проведена специализированной фирмой. При этом доказательства, что работники фирмы-заказчицы услуг могли выполнить объем работы, который был поручен консультанту, собственными силами, инспекция не представила.

Это касается не только наличия в штате соответствующих профильных единиц. Должные аргументы налоговики не приводят и в других случаях необоснованности или фиктивности расходов на консалтинговые услуги. Это и документальная неподтвержденность расходов, и, что встречается гораздо чаще, доводы о получении организацией необоснованной налоговой выгоды.

В последнем случае, налоговые органы используют все возможные критерии признания полученной выгоды необоснованной, указанные в постановлении пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Это и отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций и т. д. (п. 5 постановления ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53).

Так что этот документ следует принять на вооружение, если налоговая предъявит претензии в получении необоснованной полученной выгоды, в том числе и в виде расходов на консультационные услуги. Контраргументы организации должны быть направлены на то, чтобы доказать отсутствие соответствующих признаков.

И. Мучичка, руководитель отдела
налогообложения и судебной защиты
ЗАО АКГ РБС