

Маркетинг для податкової. Аналітика, способи захисту

Бізнес має свої традиції та «звичаї». Одна з цих традицій – укладання «маркетингових» договорів між великими роздрібними торговельними мережами та постачальниками товарів у ці мережі. Фактично, мова йде про один із додаткових «заробітків» ритейлерів.

Дійсно, основне джерело доходів ритейлерів – це «торгівельна маржа», тобто, різниця між вартістю, за якою здійснюється постачання товару оптовиком та роздрібною ціною товару (яку сплачує кінцевий споживач). Але ритейлери (дуже часто) укладають зі своїми постачальниками не тільки договори постачання, але ж і «маркетингові договори», за якими отримують дохід не від кінцевих споживачів – а безпосередньо від постачальників товару. Такий додатковий дохід (у залежності від торговельної політики окремого ритейлера) може давати значний прибуток роздрібному торговцю. Як правило, товари у великих роздрібних мережах продаються дуже добре.

Тому:

1. постачальнику вигідно працювати з такими ритейлерами;
2. ритейлер має змогу «диктувати умови» співпраці.

Однією з умов додаткового прибутку і є «маркетинговий договір». Постачальник, який не погодиться підписати таку угоду – не зможе підписати й основний договір поставки. Отже, у такому випадку умови диктує ритейлер, на зразок «не подобається – не їж».

Наприклад, практика обов'язкового укладання з постачальниками додаткових «маркетингових» угод існує у наступних ритейлерів: ТОВ «Епіцентр К», ТОВ «Леруа Мерлен Україна», ТОВ «Зроби Сам Україна», ТОВ «ТБД «ОЛДІ» та інших.

Предметом угоди таких договорів є надання рітейлером постачальнику різноманітних послуг, які спрямовані на просування товару. Це може бути, наприклад (цитата з договору одного з рітейлерів N):

«1. Маркетингові послуги по залученню клієнтів при відкритті нового магазину N.

2. Маркетингові заходи по залученню клієнтів при початку роботи з Постачальником ...

3. Регулярні щорічні маркетингові заходи по залученню клієнтів N.

4. Регулярні інформаційно-консультаційні послуги щодо товарів.
Перелік даних послуг:

- виробництво інформаційних матеріалів (брошури, листівки, каталоги тощо) з інформацією про товар, його ціни, його виробника;
- розповсюдження вищезгаданих інформаційних матеріалів на території магазинів N, де товар реалізується серед кінцевих споживачів;
- інформування споживачів про асортимент та переваги товарів ..., шляхом розповсюдження мовних оголошень на території продажу товарів у магазинах N;
- ознайомлення споживачів з якісною характеристикою товарів шляхом надання усних консультацій;
- розміщення інформації про виробника товару та товари в магазинах N, де цей товар реалізується на елементах обладнання та елементах оформлення місць торгівлі (розташування відповідних банерів та плакатів);
- надання Працівникам Постачальника та його контрагентам місця та можливості для демонстрації споживачам технології використання товарів;

- надання пріоритетного місця для розміщення рекламної інформації Постачальника про товари, що постачаються Постачальником до мережі магазинів N (стенди, вітрини, товарні полиці та інш.);
- організація проведення розпродажу товарів, які підпадають під вплив сезонності, актуалізації, технологічного процесу для найшвидшого їх просування та збільшення конкурентоспроможності».

Як правило, вартість таких послуг встановлюється ритейлером у залежності від фактичного торгівельного обороту постачальника (та складає 3-5 відсотків від вартості реалізованого ритейлером товару, який було придбано у постачальника). Постачальнику подібні додаткові послуги вигідні, оскільки навіть просте «пріоритетне» розміщення товару ритейлером N (наприклад, у прикасовій зоні) – призводить до значного зростання обсягу продаж. А значить, зростає і прибуток постачальника...

Здавалося би – усі задоволені... Але існує невеличка проблема: податківці часто-густо не погоджуються з тим, що витрати постачальника на такі «маркетингові послуги» спрямовані на отримання доходу. На практиці це означає донарахування податків (ПДВ та податку на прибуток) при перевірці платників податків–постачальників: податківці не враховують податковий кредит з ПДВ за такими операціями, знімають суми з «дозволених у податковому обліку» витрат.

Отримавши акт перевірки та податкове повідомлення-рішення, згідно з яким донараховано податки та фінансові санкції за вищевказаними операціями, платник податків (часто) звертається до суду з вимогою визнати донарахування неправомірним. На щастя, судова практика за такими позовами (зазвичай) позитивна для платників податків. Нижче проаналізовано одне із таких судових рішень (один із судових процесів, який був проведений автором статі).

Отже, постачальнику було донараховано велику суму податків та штрафів – за епізодами «маркетингових договорів» із великими роздрібним торговельними мережами.

Як було відображено в акті перевірки, «ТОВ «А» (Постачальник) неправомірно включило до складу витрат (що враховуються при визначенні об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств):

- суму витрат на маркетингові послуги, що були сплачені ТОВ «А» за вищевказаними договорами;
- неправомірно включило до складу податкового кредиту суму ПДВ, що була сплачена у складі ціни вищевказаних послуг.

Це призвело, на думку Відповідача, до завищення витрат за весь період на суму 478 550,00 грн та податкового кредиту на суму 93 580,00 грн».

За думкою ДПІ, усі маркетингові послуги мають бути оформлені «Звітом про маркетингові дослідження». Оскільки ТОВ «А» не надало до перевірки такий звіт – немає підстав ані на податковий кредит, ані на «податкові витрати».

У позовній заяві Позивач (Постачальник ТОВ «А») не погодився з таким висновком Відповідача (ДПІ) і аргументував свою незгоду наступним:

«Усі вищевказані контрагенти Позивача (а саме: ТОВ «ТБД «ОЛДІ», ТОВ «ОЛДІ-Житомир», ТОВ «Зроби Сам Україна», ТОВ «Епіцентр К», ТОВ «Леруа Мерлен Україна») є великими роздрібними торговельними мережами. Специфіка взаємовідносин постачальників із такими великими роздрібними торговельними мережами (які є покупцями товару) – у тому, що Покупець укладає з Постачальником комплексний договір (тобто договір змішаного типу), яким (окрім стандартних взаємовідносин купівлі-продажу товару) передбачається також надання Покупцем Постачальникові послуг із просування товару у своїй

роздрібній торгівельній мережі з метою збільшення обсягу продажу таких товарів. Як правило, такі послуги з просування товару включають у себе:

- послуги з розміщення товару платника податків в місцях продажу,
- включення інформації про товари до рекламних брошур,
- розміщення інформації про товар платника податків на зовнішніх рекламних носіях,
- послуги з мерчандайзингу тощо.

Саме такі договори були укладені Позивачем із вищевказаними торговими мережами».

Позивачем у позовній заяві докладно проаналізовано предмет договору по кожній укладеній угоді. Позивач підкреслював, що предметом договору є **послуги з просування** товару (збільшення обсягу реалізації товару), інформаційні послуги, послуги з передпродажної підготовки товару, а зовсім не маркетингові **дослідження**. В Актах надання послуг визначені конкретні послуги, які надавалися Виконавцем:

- консультації щодо проведення рекламних заходів,
- передпродажна підготовка,
- пріоритетне розміщення товару на полицях,
- включення товару до каталогів тощо.

Позивач додав до позовної заяви також дані щодо свого торгівельного обороту з кожним ритейлером та розрахунок вартості кожної окремо наданої маркетингової послуги (суми акту здачі-прийняття маркетингових послуг). Також надав банківські виписки, які підтверджують оплату Позивачем вищевказаних послуг та податкові накладні, що були виписані ритейлером.

Позивач звертав увагу суду, що ДПІ зробило свої донарахування на підставі визначення маркетингу (яке взято ДПІ з незрозумілих джерел):

«Маркетинг – це дослідження цільового сегменту ринку, яке проводить суб'єкт господарювання з метою збільшення обсягів продажу товарів, продукції, робіт (послуг). Маркетингові дослідження – комплекс заходів, який передбачає збір і аналіз інформації з метою дослідження ринків продажу та виявлення факторів попиту споживача для мінімізації ризику при прийнятті стратегічних рішень у ході здійснення господарської діяльності підприємства».

У той же час, на думку Позивача: оскільки в Акті перевірки розглядаються відносини оподаткування, то (згідно п.5.2. ст. 5 Податкового Кодексу України) повинні застосовуватися поняття, терміни, правила та положення саме Податкового Кодексу України. І тільки якщо (див п.5.3. ст. 5 Податкового Кодексу України) деякі терміни не визначені ПКУ – тоді такі терміни можуть використовуватися у значенні, встановленому іншими законами.

Але, поняття (термін) «Маркетингові послуги» чітко визначені у Податковому Кодексі України. Згідно підпункту 14.1.108 пункту 14.1. статті 14 ПКУ:

Маркетингові послуги (маркетинг) – послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків. До маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги).

Позивач підкреслював у позові, що всі договори, що було укладено ТОВ «А» з великими роздрібними торговельними мережами, спрямовані на стимулювання збуту продукції, при цьому предметом цих договорів є послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги) – а саме такі угоди є договорами на надання маркетингових послуг.

Позивач зазначав, що визначення «маркетингові послуги» (підпункт 14.1.108 пункту 14.1. статті 14 ПКУ) включає у себе поняття «маркетингові дослідження», але є набагато ширшим поняттям. Тому, навіть якщо маркетингові дослідження повинні бути оформлені у вигляді звіту про результати досліджень за даними цих досліджень (що також є спірним і неоднозначним) – **існує цілий ряд маркетингових послуг, які не є маркетинговими дослідженнями.** Саме такі послуги (наприклад: послуги з розміщення продукції в місцях продажу) придбавались Позивачем за вищевказаними договорами. І це – цілком логічно: адже гіпермаркети не є фірмами-дослідниками (маркетологами), в їхньому штаті немає аналітиків-маркетологів. Гіпермаркети є найбільш ефективним роздрібним продавцем, тому вони спеціалізуються (з точки зору маркетингових послуг) саме на **просуванні** товарів.

Позивач зауважив також, що аналогічну позицію виказала ДПАУ в Узагальнюючій податковій консультації щодо віднесення витрат на оплату маркетингових та рекламних послуг до складу витрат (затверджено Наказом Державної податкової служби України від 15.02.2012р. № 123):

«...Згідно з пп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 Кодексу маркетингові послуги (маркетинг) – послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах

господарської діяльності такого платника податків.

До маркетингових послуг належать, у тому числі, послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги).

Мерчандайзинг (англ. Merchandising походить від англійського merchandise – товари, сприяння продажу будь-якого товару) – один із видів маркетингу, що сприяє інтенсивному просуванню товарів у роздрібній торгівлі без активної участі спеціального персоналу – вдале розміщення товарів у торговому залі, оригінальне оформлення прилавків та вітрин, організація презентацій з роздачею сувенірів, наданням знижок та пільг.

Рекламні та маркетингові послуги можуть, зокрема, оплачуватись та проводитись за ініціативи власника торговельної марки, виробника продукції, дистриб'ютора, торговельної мережі. При цьому витрати на маркетингові та рекламні послуги несе безпосередньо замовник цих послуг».

Тобто, вищевказані послуги слугували збільшенню обсягів продажу товарів, а тому є такими, що призначені для використання у господарській діяльності платника податків. Підставою для включення вартості таких послуг до складу витрат (до набрання чинності ПКУ – валових витрат) та до віднесення до податкового кредиту сум ПДВ, що сплачені при придбанні таких послуг, є наступні норми:

- підпункт 5.4.4. п.5.4. статті 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;*
- підпункт 138.10.3. пункту 138.10 статті 138 Податкового Кодексу України;*
- пункти 198.1. – 198.3 Податкового Кодексу України;*

– підпункти 7.4.1. та 7.4.5. пункту 7.4. статті 7 та пункт 7.5. статті 7 Закону України «Про податок на додану вартість».

Позивач також надав приклади правової позиції, які викладені з цього питання у численних рішеннях судів (Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 08 серпня 2012р по справі № 2-а-1494/11/2670, Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 08 листопада 2012р по справі № 2-а-7153/12/). Усі ці рішення судів були винесені на користь платників податків.

З урахуванням вищевказаного, Позивач наполягав, що донарахування податку на прибуток та ПДВ по операціям придбання маркетингових послуг (за Договорами, які були укладені Позивачем із великими роздрібними торгівельними мережами: ТОВ «ТБД «ОЛДІ», ТОВ «ОЛДІ-Житомир», ТОВ «Зроби Сам Україна», ТОВ «Епіцентр К», ТОВ «Леруа Мерлен Україна») здійснено Відповідачем безпідставно та необґрунтовано.

Суд першої інстанції, ретельно дослідивши матеріали справи, проаналізував аргументи сторін – і виніс рішення на користь платника податків. У подальшому Апеляційний суд погодився з цією думкою та відмовив у задоволенні апеляційної скарги, яку надала ДПІ.

**За матеріалами справи № 826/13295/13 (Окружний адміністративний суд м. Києва).*

Олена Жукова – аудитор, адвокат. Директор аудиторської фірми. Член комісії по митному та податковому законодавству при ІСС Ukraine. Керуючий партнер Міжнародного Аналітичного Альянсу

Тел. (довідково) 067-247-29-80

Джерело: <http://iaa.net.ua>