

Соглашения о распределении затрат в России: быть или не быть?

Аннотация: В статье рассмотрено понятие и правовое регулирование распределения затрат, проблемы, с которыми сталкиваются налогоплательщики, использующие модель распределения затрат в форме внутригрупповых услуг, тенденции арбитражной практики в отношении таких дел. Сделаны выводы о целесообразности внедрения специальных правил налогообложения при распределении затрат в российское законодательство.

Ключевые слова: распределение затрат, соглашения о распределении затрат, cost sharing, кост-шеринг, группа компаний, взаимозависимые лица, ОЭСР, трансфертное ценообразование, оптимизация налогообложения.

1. Соглашения о распределении затрат

Строго говоря, распределение затрат – это такая организация бизнеса, когда фирмы объединяют ресурсы для создания нематериальных активов, что позволяет им поделить между собой затраты и риски при разработке, производстве и получении активов, услуг или прав, основываясь на выгоде, ожидаемой каждым из участников данного соглашения по итогам совместной деятельности. Объединение ресурсов позволяет свести к минимуму потенциальные индивидуальные убытки от деятельности, сопряженной с высокой степенью риска, и сделать их незначительными на уровне каждой из сотрудничающих сторон.

Такие соглашения используются чаще всего в отраслях с высокой долей затрат на разработку нематериальных активов (например,

фармацевтика). Чаще всего (но не всегда) соглашения о распределении затрат (далее – СРЗ) заключают взаимозависимые компании.

Однако есть и другая форма распределения затрат, которая по сути схожа с вышеописанными СРЗ. Это такая схема организации бизнеса, когда затраты специализированной компании группы (управляющей, торговой, сервисной и т.д.) распределяются между другими компаниями той же группы, обычно если такие расходы понесены в их интересах или в интересах всей группы. К этой же группе относится совместное приобретение необходимых услуг у независимого поставщика. Обычно такие затраты распределяются пропорционально какому-либо показателю, поддающемуся количественной оценке, например, маркетинговые расходы головной компании могут распределяться пропорционально выручке каждой из компаний группы в общей выручке группы.

Заключение соглашений о распределении затрат получило существенное распространение в зарубежной практике. В России наиболее распространен второй вариант – распределение затрат специализированной компании группы между другими компаниями группы.

2. Правовое регулирование соглашений о распределении затрат

Основным документом, регулирующим вопросы распределения затрат, является Руководство ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» (далее – Руководство ОЭСР). Этот документ содержит две специальные главы, посвященные двум формам распределения затрат: глава VII «Внутригрупповые услуги» и глава VIII «Соглашения о распределении затрат», разработанные на основе многолетней международной практики

Возможность заключить соглашения о распределении затрат присутствует во всех странах, входящих в состав ОЭСР. В большинстве

рассмотренных стран данная возможность закреплена на законодательном уровне. В подавляющем большинстве случаев страны ОЭСР придерживаются позиции, согласно которой взносы участников соглашений о распределении затрат рассматриваются в качестве расходов и, соответственно, подлежат вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. [1]

Формируя национальные правила контроля за СРЗ, страны – члены ОЭСР опираются на принципы, изложенные в Руководстве ОЭСР.

Согласно Руководству ОЭСР анализ правомерности распределения затрат группой взаимозависимых лиц должен включать в себя исследование трех основных вопросов: реальность оказания внутригрупповых услуг; соответствие цены таких услуг принципу «вытянутой руки»; соответствие условий заключенных соглашений о распределении затрат принципу «вытянутой руки», что, в свою очередь, устанавливается в процессе определения списка участников соглашения, индивидуального вклада участников, а также обоснованности распределения выгод. Все выявленные несоответствия во вкладах сторон соглашения должны сопровождаться уплатой корректирующих платежей, а изменения состава участников – уплатой платежей за вступление/выход, отражающих изменения в распределении долей в ожидаемых по итогам совместной деятельности выгодах. При этом в подавляющем большинстве стран взносы участников соглашений о распределении затрат рассматриваются в качестве расходов и уменьшают налоговую базу по подоходному налогу. [2]

В настоящее время российское законодательство прямо не предусматривает возможности распределения расходов между отдельными юридическими лицами. Тем не менее в Российской Федерации достаточно распространена такая организация бизнеса, в том числе международных групп, когда расходы одной компании группы фактически распределяются

между другими компаниями той же группы, причём оформляется такое распределение, как правило, договорами на оказание различных видов услуг.

Российское законодательство никак не регулирует соглашения о распределении затрат. При этом согласно ст. 421 Гражданского кодекса РФ стороны имеют право на заключение как предусмотренных, так и не предусмотренных законом или иными правовыми актами договоров. В отсутствие специальных норм о распределении затрат в законодательстве можно применять лишь общие положения. Так, в соответствии со ст. 252 Налогового кодекса РФ компании имеют право уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль организаций на расходы, которые экономически обоснованы и документально подтверждены. Вопросы же трансфертного ценообразования, возникающие в сделках между компаниями одной группы, регулируются общими положениями раздела V.1 НК РФ, который основан на Руководстве ОЭСР, потому что специальные нормы в виде вышеупомянутых глав о распределении затрат не вошли в НК РФ.

3. Сложности налогового контроля соглашений о распределении затрат и их использование для уклонения от налогообложения

Соглашения о распределении затрат могут служить инструментом налоговой оптимизации.

СРЗ сложно контролируются в силу их специфики. Наибольшее число трудностей, с которыми сталкиваются налогоплательщики и налоговые органы в процессе анализа заключенных соглашений о распределении затрат, связано с самим принципом «вытянутой руки», лежащем в основе данного анализа. Практическая сложность его применения заключается в том, что на практике взаимозависимые компании нередко заключают сделки, которые не стали бы заключать между собой независимые партнеры по бизнесу. В этом случае и сами налогоплательщики, и

налоговые органы лишены прямых или косвенных данных об условиях, которые в аналогичной ситуации установились бы между независимыми сторонами соглашения.

Помимо этого принцип «вытянутой руки» не всегда учитывает эффект масштаба и взаимодействие различных видов деятельности, которые возникают в рамках интегрированной деятельности. Однако на практике отсутствуют широко распространённые объективные критерии распределения эффекта масштаба или преимуществ от интеграции между взаимозависимыми компаниями.

Другой проблемой является общая недостаточность имеющейся в наличии информации о сопоставимых сделках независимых компаний. Это может быть обусловлено также трудностями толкования такой информации, ее конфиденциальностью; географической удаленностью сторон, у которых ее могут запросить; высоким уровне интеграции отрасли, приводящей к отсутствию сопоставимости в целом. [2]

Тем не менее принцип «вытянутой руки» на данный момент не имеет аналогов, и страны – члены ОЭСР по-прежнему считают, что именно он должен стоять в основе контроля за трансфертным ценообразованием, а отклонение от него приведет к отказу от объективной теоретической базы и поставит под угрозу международные договоренности, существенно повысив риск двойного налогообложения. Кроме того, практика применения принципа «вытянутой руки» сформировала общее понимание вопроса между бизнес-сообществом и налоговыми органами, что имеет большое практическое значение.

Другой сложностью при контроле соглашений, в которых компании объединяют ресурсы для создания нематериальных активов, являются сами нематериальные активы, которые в ряде случаев могут быть уникальны и могут не иметь аналогов для поиска сопоставимых сделок между независимыми лицами, в связи с чем у налогоплательщиков и

налоговых органов также могут отсутствовать необходимые сведения для анализа цен.

И СРЗ, и операции с нематериальными активами находятся в центре внимания развитых государств, которые борются с уклонением международных корпораций от налогообложения. В частности, план ОЭСР по борьбе с BEPS (base erosion and profit shifting) предусматривает совершенствование правил налогообложения в отношении сделок с нематериальными активами. Рабочая группа ОЭСР в рамках проекта BEPS подготовила предварительный релиз усовершенствованных принципов налогового регулирования соглашений о распределении затрат.

Таким образом, соглашения о распределении затрат могут дать налогоплательщикам дополнительные возможности для уклонения от налогообложения в случаях, например, когда одна из компаний, участвующих в соглашении, расположена в низконалоговой юрисдикции. Особое внимание следует уделить искусственному перемещению нематериальных активов, создаваемых в рамках соглашений о распределении затрат, между юрисдикциями с разным уровнем / разными правилами налогообложения доходов.

Распределение затрат в форме внутригрупповых услуг также нередко используется для налоговой оптимизации, когда распределение «общих» расходов на прибыльные компании позволяет уменьшить их налоговую базу.

Международный проект по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения – BEPS (base erosion and profit shifting) – стал следствием опасений целого ряда государств существенной потери налоговых поступлений в связи с уклонением от налогообложения прежде всего мультинациональными корпорациями.

По итогам отчета рабочей группы ОЭСР по проекту BEPS были выделены основные направления уклонения от налогообложения, среди

которых и трансфертное ценообразование. В рамках борьбы с BEPS, в частности, планируется формирование нового подхода к принципу «вытянутой руки» и совершенствование документации по трансфертному ценообразованию, а также уточнение ряда положений главы VIII Руководства ОЭСР «Соглашения о распределении затрат». [3]

4. Российская судебная практика в отношении распределения затрат

В ходе выездных проверок налоговые органы уделяют особое внимание расходам налогоплательщиков по договорам об оказании внутригрупповых услуг. В условиях недостаточного правового регулирования возникают споры между проверяющими и налогоплательщиками.

Как правило, претензии налоговых органов заключаются в том, что документация в отношении внутригрупповых услуг недостаточно раскрывает их содержание и/или способ формирования цены услуг; приобретение услуг у другой компании группы не имеет деловой цели; цена услуг завышена по сравнению с рыночным уровнем. Кроме того, налоговые органы не допускают возможности заключения договоров о распределении затрат, так как такой вид договоров не предусмотрен российским гражданским законодательством.

Суды кассационной инстанции, однако, в целом занимают более либеральную позицию, рассматривая обстоятельства дел исходя из их реального экономического содержания и вставая на сторону налогоплательщика, в том числе в тех случаях, когда договорные отношения между компаниями группы явно свидетельствуют о распределении затрат между ними.

Примерами распределения затрат в форме внутригрупповых услуг служат следующие дела:

- дело ЗАО «Международные услуги по маркетингу табака» (ЗАО «МУМТ») (2013 год)¹, осуществлявшего платежи зарубежной компании группы по договорам предоставления стратегических и вспомогательных консультационных услуг;
- дело ОАО «Бритиш Американ Табакко-СТФ» (2013 год)², заключившего договор с ЗАО «МУМТ» на оказание управленческих, консультационных, юридических и иных услуг, связанных с производством табачной продукции;
- дело ЗАО «Коммерцбанк (Евразия)» (2012 год)³, заключившего с иностранной компанией группы рамочный договор на оказание членами группы взаимных услуг (услуги процессинга, IT-услуги, консультационные и прочие услуги);
- дело ЗАО «Королевский банк Шотландии» (2011 год)⁴, осуществлявшего платежи в рамках целого ряда глобальных соглашений, заключенных с головным офисом группы;
- дело ООО «Дойче Банк» (2011 год)⁵, осуществлявшего платежи по Договору об оплате внутрифирменных услуг, заключенному между «Deutsche Bank AG» и его дочерними организациями и отделениями;
- дело ООО «Объединенные пивоварни Хейнекен» (2010 год)⁶, оплачивающего услуги согласно агентскому договору, заключенному с ООО «Хейнекен Коммерческий Сервис».

Первые два дела (группа «Бритиш Американ Табакко») рассматривают по сути два звена одной и той же схемы распределения затрат, использовавшейся группой, когда иностранная компания

¹ Определение Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 15.06.2013 №ВАС-7048/13

² Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.08.2013 № А40-60626/12

³ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.09.2012 по делу №А40-98646/11-99-438

⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.04.2011 по делу №А56-94331/2009

⁵ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.06.2011 по делу № А56-50454/2010

⁶ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2010 №09АП-16909/2010-АК

передавала свои расходы российской ЗАО «МУМТ», а та, в свою очередь, передавала эти расходы российским производственным компаниям. Налогоплательщики проиграли дела в судах в силу того, что стоимость услуг одновременно выросла в 25 раз без увеличения их объема, то есть когда действительно были серьезные основания усомниться в экономической оправданности таких расходов.

Остальные дела были выиграны налогоплательщиками.

Особняком стоит дело ЗАО «Руна» (2013 год)⁷, заключившего договоры с третьими лицами на оказание рекламных услуг, в которых была заинтересована группа «Руна» в целом, то есть несколько отдельных юридических лиц, взаимозависимых с ЗАО «Руна» (кстати, все российские юридические лица). Здесь, в отличие от всех вышеупомянутых дел, головная компания не собиралась распределять эти расходы между компаниями группы, однако налоговая инспекция как раз настояла на таком распределении – пропорционально выручке заинтересованных компаний – и отстояла свою позицию в суде.

Из анализа судебной практики видно, что при наличии документации, объясняющей содержание услуг, при предъявлении доказательств того, что оказываемые услуги являются экономически обоснованными, и при отсутствии резких и неоправданных колебаний цены услуг можно с большой долей вероятности ожидать, что суд встанет на сторону налогоплательщика, не возражая против модели распределения затрат внутри группы, прямо не предусмотренную (но и не запрещенную) в российском законодательстве.

Интересно, что в своей аргументации суды иногда ссылаются в том числе на Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию, хотя этот документ не имеет юридической силы в России (например, в делах

⁷ Постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 24.01.2013 №А40-45943/12-99-253

ООО «Объединенные пивоварни Хейнекен» и ЗАО «Королевский банк Шотландии»).

Таким образом, судебная практика складывается в основном в пользу налогоплательщиков.

5. Возможность внедрения правил о распределении затрат в российское налоговое законодательство

На наш взгляд, на сегодняшний день налоговое законодательство Российской Федерации практически не препятствует использованию модели распределения затрат в форме внутригрупповых услуг.

Дополнение Налогового Кодекса РФ (главы 25 «Налог на прибыль организаций») положениями, которые прямо разрешали бы вычет расходов, понесенных в рамках схем распределения затрат, способно создать дополнительную возможность уклонения от налогов, поскольку может потенциально ограничить свободу налоговых органов и судов при оспаривании случаев такого уклонения по причине экономической необоснованности схем. То есть дополнительная либерализация налоговых норм в этом отношении может ограничить возможности судов выносить отрицательные постановления по делам, явно направленным на минимизацию налогового бремени, и привести к снижению общего объема налоговых поступлений в бюджет.

При этом для более детального регулирования вопросов трансфертного ценообразования при использовании модели распределения затрат целесообразно дополнить раздел V.1 НК РФ правилами контроля ценообразования при оказании внутригрупповых услуг по образцу таких правил в главе VII Руководства ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов».

Что касается соглашений о распределении затрат в их «классическом» понимании, то есть при объединении компаниями ресурсов для создания

нематериальных активов и т.п., на практике в России оно пока встречается нечасто. С этой точки зрения внедрение в Налоговый Кодекс РФ специальных правил по вопросам трансфертного ценообразования при реализации таких соглашений вряд ли является первоочередной проблемой. Однако с учетом того, что государство декларирует стремление создать благоприятную почву для развития бизнеса и новых технологий, соответствующая институциональная среда для этого, в том числе и в виде удобных и понятных правил налогообложения при распределении затрат, должна быть организована в будущем.

Наиболее правильным решением в данной ситуации представляется внедрение в российское законодательство (раздел V.1 НК РФ) правил ценообразования при реализации «классической» схемы распределения затрат, направленной на совместную организацию научных исследований и разработок, налоговый контроль за которыми будет основан на принципах, изложенных в Главе VIII Руководства ОЭСР, с адаптацией к российским условиям.

С учетом же того, что в последние годы растет объем уклонения от налогообложения посредством искусственного перемещения нематериальных активов, правила трансфертного ценообразования при распределении затрат должны приниматься одновременно с совершенствованием правил трансфертного ценообразования в целом, в том числе в отношении сделок с нематериальными активами.

Список использованных источников

- 1 Deloitte, Global Transfer Pricing Country Guide, 2014
- 2 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

3 BEPS, Action 8: Revisions to Chapter VIII of the transfer pricing guidelines on cost contribution arrangements (CCA's), 29 April 2015 - 29 May 2015

4 Справочная система «КонсультантПлюс»