

Тенденции российской судебной практики по распределению затрат в форме внутригрупповых услуг

Аннотация: В статье рассмотрено правовое регулирование распределения затрат одной компании группы между другими и российская судебная практика в отношении таких соглашений, отмечены основные проблемные области и сделаны выводы о том, насколько рискованно применение таких соглашений для налогоплательщиков и что следует учитывать для минимизации рисков.

Ключевые слова: внутригрупповые услуги, группа компаний, распределение затрат, соглашения о распределении затрат, взаимозависимые лица, налоговые проверки, ОЭСР.

1. Что такое распределение затрат и внутригрупповые услуги

Руководство ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» содержит две специальные главы, посвященные распределению затрат и внутригрупповым услугам. Под соглашением о распределении затрат (cost sharing agreement) понимается «согласованные между коммерческими предприятиями принципы распределения затрат и рисков, связанных с разработкой, производством или получением активов, услуг или прав, а также определения характера и размера долей каждого участника в указанных активах, услугах или правах». Внутригрупповые услуги представляют собой деятельность компаний одной группы, которую было

бы готово оплатить независимое предприятие или которую оно хотело бы осуществить собственными силами. [1]

Другими словами, распределение затрат можно рассматривать в двух вариантах: в «классическом» смысле, когда фирмы объединяют ресурсы для создания нематериальных активов, или в смысле распределения затрат специализированной компании группы (управляющей, торговой и т.д.) между другими компаниями той же группы, обычно если такие расходы понесены в их интересах или в интересах всей группы. По сути эти явления схожи. В России, когда речь идет о распределении затрат, под ним, как правило, понимают как раз внутригрупповые услуги, поскольку «классическое» распределение затрат пока не нашло широкого применения в России, при этом внутригрупповые услуги – это весьма распространённое явление, в том числе в российских компаниях – участницах международных групп компаний.

В данной статье будет рассматриваться именно распределение затрат в форме внутригрупповых услуг.

2. Правовое регулирование распределения затрат

В вышеупомянутом Руководстве ОЭСР распределению затрат в форме cost sharing и внутригрупповых услуг посвящены отдельные главы (VII и VIII), где данные явления достаточно подробно обсуждаются именно с точки зрения трансфертного ценообразования.

Российское законодательство никак не регулирует соглашения о распределении затрат. В отсутствие специальных норм о распределении затрат следует руководствоваться общими нормами.

Гражданский кодекс РФ прямо не предусматривает заключения договоров такого вида, однако согласно ст. 421 ГК РФ стороны имеют право на заключение как предусмотренных, так и не предусмотренных законом или иными правовыми актами договоров. В этих условиях

распределение затрат оформляется, как правило, договорами на оказание различных видов услуг (управленческие, маркетинговые, ИТ и т.д.).

В налоговом законодательстве общими нормами, применимыми к распределению затрат, являются положения главы 25 (налог на прибыль организаций) о расходах и общие правила трансфертного ценообразования. 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 (этот раздел основан на вышеупомянутом Руководстве ОЭСР, однако специальные главы, касающиеся распределения затрат и внутригрупповых услуг, не вошли в российский Налоговый кодекс).

3. Практика рассмотрения дел о распределении затрат в судах

В ходе выездных проверок налоговые органы традиционно уделяют пристальное внимание внутригрупповым услугам. При этом в условиях недостаточного правового регулирования возникают споры между проверяющими и налогоплательщиками, что создаёт налоговые риски для налогоплательщика. Далее рассматривается практика разрешения таких споров в судах.

Мы проанализировали судебные дела, связанные с распределением затрат между компаниями одной группы, доступные в открытых источниках¹, начиная с 2005 года и по настоящее время. [2]

На практике платежи от компаний группы в пользу головной, управляющей или сервисной компании могут структурироваться

¹ Справочная система «КонсультантПлюс».

различными способами, включая платежи за предоставление финансирования, платежи за право пользования ноу-хау, товарными знаками и др. (роялти), платежи по договорам услуг. Все они в той или иной мере могут в отдельных случаях (в зависимости от конкретных обстоятельств) напоминать распределение затрат одной компании группы между другими.

В отношении расходов в виде роялти за передачу товарных знаков, ноу-хау и другой интеллектуальной собственности, а также в виде процентов за пользование заемным финансированием Налоговый кодекс РФ уже содержит специальные положения, позволяющие включать такие платежи в налоговую базу по налогу на прибыль (при соблюдении определенных условий). Помимо этого к таким сделкам между взаимозависимыми лицами применяются общие правила о трансфертном ценообразовании, отраженные в Разделе V.1 НК РФ, которые соответствуют Руководству ОЭСР о трансфертном ценообразовании.

Поэтому в данном исследовании нас интересовали в первую очередь отдельные случаи платежей по договорам услуг, а именно такие, когда обстоятельства явно свидетельствуют о распределении затрат между компаниями группы. В этих случаях предметом договора были консультационные, рекламные, информационные, агентские (включая поиск партнеров, подготовку контрактов и соглашений, а также оказание иных услуг, способствующих заключению договоров) и другие подобные услуги.

Как правило, претензии налоговых органов заключаются в следующем:

- документация в отношении внутригрупповых услуг недостаточно раскрывает их содержание и/или способ формирования цены услуг (к примеру, акты приема-передачи не содержат детального описания услуг либо имеющиеся в них сведения можно чисто логически поставить под сомнение);

- приобретение услуг у другой компании группы не имеет деловой цели (такой вывод налоговая инспекция может сделать по разным основаниям в зависимости от конкретных обстоятельств; одним из аргументов может быть дублирование функций, когда у компании, покупающей услуги, в штате есть персонал, который может самостоятельно выполнять данные функции без привлечения сторонней компании);
- цена услуг завышена по сравнению с рыночным уровнем (отметим, что все доступные дела относятся к налоговым проверкам за периоды до 2012 года, когда вступили в силу новые правила трансфертного ценообразования; теперь у налоговых органов и налогоплательщиков есть возможность более качественно аргументировать свою позицию в отношении цены сделки).

Кроме того, налоговые органы не допускают возможности заключения договоров о распределении затрат, так как такой вид договоров не предусмотрен российским гражданским законодательством. Например, в деле ЗАО «МУМТ» налоговая инспекция строила свою аргументацию, в частности, на том, что «в Российском законодательстве возможность распределения затрат в рамках международных групп компаний отсутствует».

Суды кассационной инстанции в целом занимают взвешенную позицию, рассматривают обстоятельства дела исходя из их реального экономического содержания и встают на сторону налогоплательщика, в том числе в тех случаях, когда схема организации бизнеса сильно напоминает распределение затрат одной компании между другими.

Среди судебных дел, относящихся к уплате платежей за предоставление внутригрупповых услуг, можно выделить несколько дел, из материалов которых можно заключить, что речь идет именно о

распределении расходов между компаниями группы, хотя во всех случаях отношения оформлены договорами об оказании услуг. К таким делам относятся:

- дело ЗАО «Международные услуги по маркетингу табака» (ЗАО «МУМТ») (2013 год)², осуществлявшего платежи зарубежной компании группы по договорам предоставления стратегических и вспомогательных консультационных услуг;
- дело ОАО «Бритиш Американ Табакко-СТФ» (2013 год)³, заключившего договор с ЗАО «МУМТ» на оказание управленческих, консультационных, юридических и иных услуг, связанных с производством табачной продукции;
- дело ЗАО «Коммерцбанк (Евразия)» (2012 год)⁴, 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)⁵, осуществлявшего платежи в рамках целого ряда глобальных соглашений, заключенных с головным офисом группы;
- дело ООО «Дойче Банк» (2011 год)⁶, 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)⁷, оплачивающего услуги согласно агентскому договору, заключенному с ООО «Хейнекен Коммерческий Сервис».

² Определение Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 15.06.2013 №ВАС-7048/13

³ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.08.2013 № А40-60626/12

⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.09.2012 по делу №А40-98646/11-99-438

⁵ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.04.2011 по делу №А56-94331/2009

⁶ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.06.2011 по делу № А56-50454/2010

⁷ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2010 №09АП-16909/2010-АК

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

Отдельного внимания заслуживает дело ЗАО «Руна», заключившего договоры с третьими лицами на оказание рекламных услуг, в которых была заинтересована группа «Руна» в целом, то есть целый ряд отдельных юридических лиц, взаимозависимых с ЗАО «Руна».⁸ 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. Это дело является уникальным также и в том отношении, что речь идёт о российской группе компаний, в то время как все остальные, упомянутые выше, относятся к международным группам.

Отказывая в удовлетворении требований налоговых органов суды, в частности, отмечают, что налоговая инспекция:

- не доказала взаимозависимость сторон сделки (или влияние взаимозависимости на результаты деятельности налогоплательщиков);

⁸ Постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 24.01.2013 №А40-45943/12-99-253

- не доказала несоответствие цены сделки рыночному уровню (например, в силу того, что экспертиза проведена с процессуальными нарушениями);
- не доказала, что сведения, содержащиеся в документах налогоплательщика неполны, недостоверны и (или) противоречивы;
- не учла реализуемые между группой компаний модели коммерческой деятельности.

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 существенных и неоправданных колебаний цены услуг суд встает на сторону налогоплательщика, фактически не возражая против модели распределения затрат внутри группы.

Показательно, что в своей аргументации суды ссылаются в том числе на Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию, хотя этот документ не имеет юридической силы в России (например, в делах ООО «Объединенные пивоварни Хейнекен» и ЗАО «Королевский банк Шотландии»).

Отдельно отметим, что все проанализированные нами дела относятся к налоговым периодам до 2012 года, то есть до момента вступления в силу новых, более подробных, правил трансфертного ценообразования, поэтому все доводы по поводу соответствия платежей рыночному уровню основываются на статьях 20 и 40 НК РФ, действовавших в то время. Кроме того, налоговым органам, не специализирующимся на вопросах трансфертного ценообразования, традиционно было достаточно сложно доказать отклонение цен сделки от рыночных цен в судах. То есть налоговая инспекция имела намного больше шансов выиграть в суде, строя свою аргументацию вокруг экономической необоснованности расходов, нежели вокруг их несоответствия рыночному уровню. Можно ожидать, что

аргументация и налоговых органов, и налогоплательщиков в вопросах трансфертного ценообразования в налоговых периодах начиная с 2012 года станет намного более тонкой и профессиональной.

4. Выводы

Исходя из анализа российского законодательства и судебной практики на сегодняшний день можно сделать вывод о том, что при использовании модели распределения затрат в России налогоплательщик сталкивается с риском того, что налоговая инспекция оспорит данную модель, однако при грамотном оформлении договоров и подтверждающих документов и при отсутствии резких необоснованных скачков цены услуг есть высокая вероятность отстоять свою позицию в суде.

В отношении налоговых периодов начиная с 2012 года стоит также уделять особенное внимание обоснованию цены сделки с точки зрения трансфертного ценообразования.

Список использованных источников

1 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

2 Справочная система «КонсультантПлюс»