

# ФНС России одобрила методические рекомендации в отношении налогообложения внутригрупповых услуг

**А. В. Кириллов,**

*к. ю. н., адвокат*

С распадом СССР и вхождением Российской Федерации в ВТО существенно изменилась структура экономики России. В настоящее время значительная часть предприятий российской экономики представлена российскими юридическими лицами, входящими в структуру транснациональных корпораций, занимающих значительную долю различных сегментов российского рынка.

Российские подразделения транснациональных корпораций обязаны придерживаться корпоративных политик и стандартов, утверждённых зарубежными штаб-квартирами. В целях соблюдения таких транснациональных политик и стандартов российские компании зачастую вынуждены нести существенные затраты, экономическая эффективность которых с трудом поддаётся расчёту (особенно в ситуациях, когда российский налогоплательщик обладает собственным штатом квалифицированных российских специалистов, способных оказать аналогичные услуги в России без привлечения иностранных специалистов).

Министерство Финансов РФ и Федеральная налоговая служба РФ неоднократно подтверждали свою позицию, что действующее российское законодательство не предоставляет возможности российским налогоплательщикам признавать такие произвольные

«международные внутригрупповые затраты»<sup>1</sup> в целях уменьшения базы по налогу на прибыль в России. Учитывая подчас весьма непрозрачную структуру формирования стоимости таких «международных внутригрупповых услуг», российским налоговым органам всё чаще удаётся успешно оспаривать реальность подобных внутригрупповых услуг и отказывать в признании затрат в целях уменьшения базы по налогу на прибыль в России.

Текущая ситуация, складывающаяся не в пользу российских представителей международных групп, привела к необходимости упорядочить практику путём выработки общих методических рекомендаций<sup>2</sup> для налоговых органов, которые одновременно позволили

<sup>1</sup> Cost sharing (англ.).

<sup>2</sup> [https://www.nalog.ru/m77/news/activities\\_fts/9972852/activities\\_fts/9972852/](https://www.nalog.ru/m77/news/activities_fts/9972852/activities_fts/9972852/)

бы и налогоплательщикам самостоятельно анализировать оказываемые услуги на соответствие их требованиям ФНС РФ, отделяя сомнительные услуги от тех услуг, которые обладают действительной коммерческой ценностью для российских налогоплательщиков и позволяют развивать бизнес, создавая новые высокооплачиваемые рабочие места в России. Предлагаемая читателям статья призвана помочь налогоплательщикам разобраться с методологическими рекомендациями ФНС РФ и минимизировать риски претензий со стороны налоговых органов в ходе мероприятий налогового контроля.

ФНС РФ ориентирует территориальные налоговые органы на следующий алгоритм действий при проведении контрольных мероприятий в отношении внутригрупповых услуг:

- тест на мнимость/притворность сделки;
- тест на дублирование услуг;
- тест на экономическую обоснованность.

В отношении первого этапа ФНС РФ обращает внимание территориальных налоговых органов, что при выявлении признаков мнимости/притворности сделок в ходе контрольных мероприятий необходимо руководствоваться широким перечнем фактов и обстоятельств и избегать формального подхода. При этом особо подчёркивается, что подобный подход касается как представляемого налогоплательщиками документального подтверждения оказанных услуг, так и фактов (обстоятельств), подтверждающих экономическую обоснованность понесенных ими затрат. При истребовании дополнительных документов в ходе контрольных мероприятий ФНС РФ предписывает налоговым органам исходить из принципов целесообразности, разумности и обоснованности, а также принципа разумного соотношения объема запрашиваемых документов с объемом оказанных услуг.

Методические рекомендации содержат описание типичных внутригрупповых услуг со ссылкой на то, что перечень является открытым. Особо обращается внимание террито-

риальных инспекций, что услуги могут иметь различную форму: оказываться на основании запросов на конкретную услугу; быть в форме доступа к услугам за заранее установленную плату; осуществляться посредством предоставления ресурсов (аналогично формированию единого центра обслуживания), которыми не обладает российская организация, а также в иных формах.

Налоговым органам отныне следует принимать во внимание, что при наличии в содержании договора сведений о передаче функций и (или) сопровождения части процессов в адрес стороны – иностранного поставщика отсутствует необходимость в формализованных запросах в отношении каждой отдельной услуги. Налогоплательщик может предоставить документы и информацию, из которых следует, что услуга была ожидаема к получению (например, регламент взаимодействия, содержащий описание действий (функций), выполняемых представителями стороны – иностранного поставщика и т. п.).

Такая форма взаимодействия, как «глобальные политики», стратегии, стандарты, должна тщательно анализироваться налоговыми органами на предмет того, являются ли такие «глобальные политики» (стратегии, стандарты) лишь атрибутом самой принадлежности к транснациональной корпорации либо являются целенаправленной измеримой отраслевой разработкой, влияющей на развитие предпринимательской деятельности и прибыльность российской организации путём применения в России лучших зарубежных практик, способствующих росту российской экономики.

Обращает на себя внимание тот факт, что методические рекомендации ФНС РФ отныне устанавливают гораздо более гибкий подход к подтверждающим документам, предоставляемым налогоплательщиком: теперь среди таких подтверждающих документов могут быть приняты во внимание в том числе деловая переписка (и даже электронная корреспонден-

ция), детализация телефонных звонков, протоколы встреч, служебные записки и справки, распечатки из внутренних электронных систем налогоплательщика, распечатки электронного календаря, снимки экрана компьютера и другие.

Таким образом, ФНС РФ приняла взвешенное решение предоставить налогоплательщикам гораздо большую свободу усмотрения для подтверждения факта оказания услуг иностранными поставщиками.

Тем не менее в случае общего характера содержания актов об оказании услуг, поскольку акты приёма услуг на практике зачастую являются шаблонными, абстрактными и содержащими противоречивые сведения, налоговым органам рекомендуется запросить у налогоплательщика иные сведения и документы, которые могли бы внести полную ясность в отношении вида, объема и содержания услуг.

Более того, следует отметить, что налогоплательщики не будут лишены возможности представлять инспекторам в ходе контрольных мероприятий и первичные документы, оформленные в том числе в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, при условии их соответствия общим принципам составления первичных документов, применяемым в любых стандартах бухгалтерского учета.

Однако следует обратить особое внимание на то, что не всякая «внутригрупповая деятельность», которая, на первый поверхностный взгляд, воспринимается как «услуги», может быть действительно квалифицирована в качестве услуг для целей российского налогового законодательства.

Например, расходы на «акционерную деятельность»<sup>1</sup> не должны учитываться для це-

лей уменьшения базы по налогу на прибыль в России.

Вторым этапом в ходе контрольных мероприятий в отношении внутригрупповых услуг территориальным налоговым органам вменяется в обязанность проверить, что:

- налогоплательщик одновременно не несёт расходы по оплате идентичных услуг нескольким внутригрупповым иностранным поставщикам услуг;
- услуга не дублирует функционал персонала российского участника международной группы компаний.

При оценке, является ли оказанная иностранная услуга дублирующей по отношению к функциям российской организации – заказчика, налоговые органы будут обязаны осуществлять анализ функционала, опыта и компетенций, которые получает персонал российского налогоплательщика в процессе потребления внутригрупповых услуг, а не ограничиваться лишь формальным установлением факта совпадения названий отделов или наличия в штате российской организации сотрудников на должностях с идентичными названиями.

В ходе третьего этапа контрольных мероприятий при выявлении экономической целесообразности приобретения услуги российским участником международной группы компаний ФНС РФ предлагает руководствоваться принципами, изложенными в Итоговом отчете BEPS в разделах 8–10 «Соответствие трансфертного ценообразования с формированием стоимости».

Таким образом, ведомство придерживается позиции, что экономическую оправданность затрат можно определить на основании анализа того, готова ли российская организация на сопоставимых условиях за-

<sup>1</sup> В качестве примеров «акционерной деятельности» методические рекомендации упоминают, в частности, получение информации о деятельности (включая ознакомление с бухгалтерскими книгами), участие в общем собрании акционеров, реализацию права на получение дивидендов, деятельность, связанную с обеспечением соблюдения другими компаниями группы законодательства других стран, включая аудит и подготовку консолидированной отчетности, деятельность по покупке акций/долей, деятельность по соблюдению требований иностранной фондовой биржи.

платить за аналогичные услуги независимо от лица или осуществить эту деятельность своими силами. Иными словами, услуга, оказанная российскому налогоплательщику, в обязательном порядке должна представлять экономическую или коммерческую ценность с целью улучшения или поддержания состояния его бизнес-деятельности в России, а не в иностранных государствах.

Налоговый орган должен убедиться, как полученные результаты оказанных услуг используются в предпринимательской деятельности проверяемого российского налогоплательщика на территории России. При этом наличие выгоды должно оцениваться налоговым органом с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях российского налогоплательщика получить экономический эффект в результате деятельности иностранного исполнителя услуг, то есть о направленности расходов на получение выгод.

При этом важное практическое значение имеет вывод, содержащийся в методических рекомендациях, что отрицательный финансовый результат от применения полученной услуги лишь сам по себе не может являться единственным основанием для признания расходов необоснованными.

В отношении механизма ценообразования услуг ФНС РФ в очередной раз обратила внимание нижестоящих инспекций, что контроль цен не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок. Тем не менее в силу того, что цена является неотъемлемой характеристикой самой услуги, налоговые органы обязаны уделять внимание наличию «прозрачного подхода» в отношении формирования стоимости внутригрупповых услуг и единообразию его применения во всей международной группе компаний.

Существенное практическое значение имеет также признание ФНС РФ того факта, что методология «затраты плюс надбавка (наценка) поставщика»<sup>1</sup> является обыч-

ной практикой международного делового оборота, и сам по себе факт применения такой модели ценообразования не должен рассматриваться налоговыми органами как перераспределение доходов и убытков между компаниями международной группы или свидетельствовать о необоснованности соответствующих расходов.

ФНС РФ также ориентирует налоговые органы на необходимость обращать особое внимание, относятся ли затраты налогоплательщика на приобретение внутригрупповых услуг к доходам иностранного поставщика услуг для целей налогообложения прибыли в соответствии с законодательством иностранного государства, налоговым резидентом которого он является.

Подобный подход призван исключить ситуации злоупотребления правом, когда российский участник международной группы компаний относит затраты на услуги в целях уменьшения базы по налогу на прибыль в России, а в иностранной юрисдикции доходы от оказания услуг не подлежат налогообложению.

В целом нельзя не признать, что появившиеся на свет методологические рекомендации вносят значительный вклад в рост уровня определенности налогового законодательства России, а также предоставляют налогоплательщикам возможность путём использования риск-ориентированного подхода самостоятельно определять степень соответствия внутригрупповых услуг требованиям российского налогового законодательства.

Надеемся, что методические рекомендации будут способствовать уменьшению количества споров между российскими налоговыми органами и международными группами, представленными на российском рынке, и позитивно влиять на деловой климат в России. **ИБ**

<sup>1</sup> Cost plus (англ.).