

Распределение затрат в международной группе компаний

Эффективность деятельности групп компаний, в том числе международных групп, в значительной части основана на распределении экономических функций между ними. Например, одна компания может заниматься производством, другая – продажами, третья – маркетинговыми исследованиями и т.д. Нередко бывает так, что доходы концентрируются на одной компании, а расходы падают на другую.

С этим связана нетривиальная налоговая проблема. Можно ли расходы одной компании группы, совершенные в интересах всей группы (например, на те же маркетинговые исследования, НИОКР и т.д.), учесть при исчислении налогов других компаний группы? Ясно, что без наличия специальных положений в налоговом праве соответствующей страны сделать это как минимум затруднительно.

В налоговом законодательстве многих стран имеется понятие консолидированной группы налогоплательщиков (*fiscal unity*). Для консолидированных групп доходы и расходы учитываются, а налоги исчисляются и уплачиваются на уровне всей группы. С 2012 года это понятие есть и в российском законе (Глава 3.1 НК РФ). Правда, условия создания таких групп в России весьма жесткие: помимо того, что доля прямого или косвенного участия холдинговой компании в капитале каждой компании группы составляет не менее 90%, установлены весьма высокие пороги образования группы по стоимости активов, выручке и объему налогообложения группы. Более того, участниками группы могут быть только российские организации, т.е. для международных холдингов создание консолидированной группы в России невозможно.

Если аффилированные компании не входят в консолидированную группу, можно ли учесть расходы одной компании при уплате налогом другой компании? За рубежом практикуется заключение аффилированными компаниями так называемых «соглашений о распределении затрат» (*cost contribution arrangement*), согласно которым компании группы совершают совместные вклады в расходы одной из компаний группы, осуществляемые для выгоды всех членов группы. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) рекомендует странам признавать такие вклады расходами для целей налогообложения международных групп (в той степени, в какой размер выплаты соответствует принципу «вытянутой руки», то есть совпадает с размером выплаты, которую согласилась бы в аналогичных условиях сделать независимая организация)¹.

Если же налоговое право соответствующей страны не признает расходами выплат по подобным соглашениям (российскому праву, например, такое понятие неизвестно), то налогоплательщику, желающему включить подобные выплаты в расходы, остается лишь одно: оформлять их как платежи за услуги, оказанные одной компанией группы другой компании.

В принципе такое возможно, ведь выплаты осуществляются для достижения конкретных результатов, часть выгод от которых будет получена плательщиком. И все же во многих случаях такое оформление может оказаться проблематичным. Вклад в затраты аффилированной компании, совершенные в интересах всей группы, далеко не всегда сопровождается явным встречным предоставлением каких-либо конкретных услуг, за которые можно было бы отчитаться перед налоговым органом. В этом случае подобные выплаты не будут признаны расходами для целей налогообложения.

Рассмотрим положения российского законодательства по рассматриваемому вопросу и несколько дел, демонстрирующих эволюцию судебной практики.

Нормы закона и налоговая практика

В России налоговые последствия сделок между взаимозависимыми лицами («правила трансфертного ценообразования») регулируются новым разделом V.1 НК РФ, вступившим в силу с 1 января 2012 г. Значительная часть положений нового раздела НК взята, по-видимому, именно из текста Руководства ОЭСР, однако глава VIII Руководства, относящаяся к соглашениям о распределении расходов, не была включена в НК.

Таким образом, в налоговом праве РФ концепция распределения расходов между аффилированными компаниями на сегодняшний день отсутствует. Тем не менее, международные холдинги, имея опыт применения соглашений о распределении прибыли в других странах (в частности, в Европе и Америке), делают попытки использовать аналогичные механизмы в России. Заключение соглашений о распределении расходов не имеет смысла ввиду того, что это не предусмотрено российским законодательством и неизбежно вызовет претензии налоговых органов.

Чтобы ввести операции по распределению прибыли в формальное поле российского налогового права, международные холдинги используют обычные договоры об оказании услуг. В этом случае компании, включенные в схему распределения затрат, включают свою долю затрат в сумму вознаграждения, выплачиваемого ими по договору оказания услуг. В результате вознаграждение по договорам оказания услуг иногда оказывается весьма значительным, что опять-таки привлекает внимание инспекторов.

Как мы увидим далее, некоторые российские суды довольно либерально относятся к подобным действиям налогоплательщика. Выплаты в рамках международных групп, фактически связанные с распределением затрат между участниками группы, слегка «замаскированные» под выплаты за оказанные услуги, благосклонно рассматривались судами как подлежащие включению в расходы. Иногда суды даже делают прямые ссылки на те самые рекомендации ОЭСР, которые российский законодатель пока не имплементировал.

Дело PwC

Дело ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» - пример успешного применения презумпции экономической обоснованности документально подтвержденных расходов, понесенных налогоплательщиком. Бремя доказывания возлагается на налоговый орган, и это обстоятельство налогоплательщики могут успешно использовать.

ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» заплатило более 500 млн. рублей представительству в РФ голландской компании «ПрайсвотерхаусКуперс Раша Б.В.» за консультационные услуги по различным вопросам, связанным с осуществлением деятельности общества. Налоговый орган счел эти выплаты экономически необоснованными и исключил их из расходов общества с соответствующим доначислением налога на прибыль и НДС, а также взыскал пени и штрафы.

Суды в трех инстанциях согласились с налоговым органом. Однако Президиум ВАС направил дело на новое рассмотрение (2007 г.). Президиум указал, что при условии предоставления налогоплательщиком всех надлежащим образом оформленных документов о расходах бремя доказывания экономической необоснованности этих расходов возлагается на налоговый орган. По мнению Президиума, налоговый орган с этим бременем не справился².

При новом рассмотрении дела суды в трех инстанциях вновь решили дело в пользу налогового органа. На этот раз налоговый орган ссылался на то, что расходы документально не подтверждены надлежащим образом. Поддержав эту позицию, суды отказались признать предоставленные налогоплательщиком акты приема-передачи работ первичными учетными документами, сославшись на отсутствие в них сведений о детальном характере услуг и затратах рабочего времени сотрудниками компании.

¹ The Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Chapter VIII.

Отметим, что сведения о выполненных работах в предоставленной налоговому органу документации действительно имели во многих случаях довольно туманный характер. Например, за услуги одного из сотрудников представительства обществом было заплачено 375 тыс. долларов, поскольку, согласно выписке из компьютерной системы, он потратил 659 часов своего рабочего времени на «общие вопросы»³.

Дело вторично достигло Президиума ВАС, который окончательно разрешил дело в пользу налогоплательщика (2009 г.). Президиум указал, что закон не предъявляет упомянутых требований к актам приема-передачи работ. Акты содержат все необходимые реквизиты и должным образом подписаны сторонами. Доказательств, свидетельствующих о том, что услуги, названные в актах приема-передачи работ, компания обществу не оказала, инспекцией не представлено. Также не представлено доказательств того, что общество получило необоснованную налоговую выгоду (в смысле Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53). Президиум отменил акты нижестоящих судов и признал решение налоговой инспекции недействительным⁴.

Данное дело часто цитируется в качестве подтверждения позиции, что детальная информация о выполненных работах (оказанных услугах) в акте о выполнении работ (оказании услуг) не требуется. Вместе с тем дело, как представляется, можно рассматривать и как проявление благосклонного отношения надзорного судебного органа к фактическому распределению затрат между структурами одной международной группы. Если бы на подобных основаниях выплаты осуществлялись независимым организациям, результат дела, думается, мог бы оказаться другим.

Дело Heiniken

Формально дело ООО «Объединенные Пивоварни Хейнекен»⁵ (2010 г.) относится не к соглашениям о распределении затрат, а скорее к использованию метода определения трансфертной цены "по затратам". Тем не менее результат получился аналогичный: компенсация одной компаний группы затрат другой компании группы был признан допустимым в налоговом смысле.

Пивной завод заключил с аффилированной российской компанией агентский договор, вознаграждение по которому определялось весьма загадочно: завод компенсировал агенту все понесенные им расходы, а кроме того выплачивал вознаграждение в размере 7 процентов от этих расходов. Получалось, что чем больше агент тратит, тем больше он зарабатывает. Экономическая целесообразность этой сделки, неудивительно, вызвала большие вопросы у инспекторов. Они признали обоснованной лишь сумму вознаграждения по договору, а расходы, компенсируемые заводом агенту, сочли «абстрактными» и запретили принимать к учету при расчете налога на прибыль для завода. Суды первых трех инстанций признали претензии инспекторов обоснованными.

Однако Президиум ВАС в надзоре отменил решения нижестоящих судов, указав, что «расчетный метод определения затрат, допустимых к учету при налогообложении, в принципе не противоречит законодательству. В данном деле такой метод являлся наиболее оптимальным и оправданным, а следовательно, экономически обоснованным».

² Постановление Президиума ВАС РФ от 10.07.2007 N 2236/07 по делу N А40-11992/06-143-75.

³ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.01.2008 N 09АП-15759/2007-АК по делу N А40-11992/06-143-75.

⁴ Постановление Президиума ВАС РФ от 20.01.2009 N 2236/07 по делу N А40-11992/06-143-75.

⁵ Постановление Президиума ВАС РФ № 17795/09 от 18 мая 2010 г.

Дело Royal Bank Scotland

В российской судебной практике нередки случаи благожелательного отношения судов к Рекомендациям ОЭСР, предписывающим признавать практику распределения затрат в международных группах компаний. В частности, такую позицию занял ФАС СЗО в постановлении от 19.04.2011 г. по делу № А56-94331/2009⁶.

Российский ЗАО «Королевский банк Шотландии», входящий в группу The Royal Bank Scotland, заключил ряд договоров об оказании услуг с американской и голландской компаниями, входящими в ту же банковскую группу. Платежи по договорам рассчитывались по единой схеме - в соответствии с методом отнесения затрат. Этот метод основывался на ожидаемой будущей выгоде, которая может быть извлечена компаниями от оказываемых им по договору услуг, и на соответствующих расходах, относимых на счет получателя услуг. Иными словами, договор на оказание услуг по сути представлял собой классический вариант соглашения о распределении затрат, предусмотренный Рекомендациями ОЭСР. Упомянутый в договоре принцип «вытянутой руки», фигурирующий в Рекомендациях: по договору, поставщик услуг имел право потребовать от получателя услуг произвести платежи по принципу «вытянутой руки» (любопытно, что адаптации цен под рыночные условия мог требовать не клиент, а поставщик). Инспектора, разумеется, с подозрением отнеслись к необычным договорам. По их мнению, договоры носили общий характер, из их условий невозможно было определить объем, срок оказания услуг, общий объем затрат и метод их распределения.

Суды, однако, встали на сторону налогоплательщика. ФАС СЗО в кассационной инстанции высказался так: «Разрешая спор, суд обоснованно принял во внимание положения Рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию, которая объединяет 30 стран-участников и сотрудничает более чем с 70 странами, включая РФ, и Модельной налоговой конвенции ОЭСР...». 13-й Арбитражный Апелляционный суд по этому делу также отметил, что «способ ценообразования, учитывающий централизованные затраты, соответствует ... Рекомендациям ... ОЭСР ... по трансфертному ценообразованию... Применение указанных принципов определения стоимости услуг является экономически обоснованным».

Дело МУМТ

Недавнее дело ЗАО «Международные услуги по маркетингу табака⁷» (далее – «МУМТ») первоначально разрешалось по аналогичному сценарию.

В этом деле российская компания оплачивала консультационные услуги аффилированной английской компании. Цена была выше рыночной, более того, на втором году сотрудничества услуги внезапно подорожали в 25 раз, хотя по их объему и качеству существенных отличий не обнаружилось. Для того чтобы установить идентичность услуг, оказывавшихся в первый и во второй годы, инспектора провели целое расследование: были допрошены местные работники, детально исследована вся документация. Налогоплательщик отстаивал реальность услуг и справедливость установленной цены, однако добытые инспекторами доказательства свидетельствовали об обратном: ни исследованная документация, ни показания работников не свидетельствовали о реальном увеличении объема или качества услуг, которые оправдывали бы 25-кратное увеличение вознаграждений по договорам.

⁶ Рекомендации и комментарии ОЭСР были использованы также в постановлениях ФАС МО от 02.08.2012 г. № А40-58575/11-129-248, от 24.11.2003 г. № КА-А40/9307-03, ФАС СЗО от 08.02.2012 г. № А56-23858/2011, ФАС ЗСО от 31.12.2012 г. № А45-3310/2011.

⁷ Дело № А40-62131/12. Окончательный судебный акт - Определение ВАС РФ № ВАС- 7048/13 от 15 июля 2013 г.

Поняв, что тактика доказывания экономической обоснованности увеличения цен по договорам себя не оправдывает, налогоплательщик изменил аргументацию и, ссылаясь на Рекомендации ОЭСР, заявил о том, что под видом оказания услуг он осуществлял распределение затрат в рамках группы компаний. Арбитражный суд г. Москвы принял эти доводы и отметил, что «уплата цены, определенной по Рекомендациям ОЭСР, является экономически обоснованной операцией. Поэтому использование доказательств, подтверждающих, что цена была определена по правилам ОЭСР, является допустимым...».

Однако 9-й арбитражный апелляционный суд, а вслед за ним и суд кассационной инстанции заняли противоположную позицию: российское законодательство не предусматривает возможности распределения затрат в рамках международных групп, поэтому обоснование завышенных трансфертных цен внутригрупповым распределением затрат является необоснованным. ВАС РФ поддержал решение апелляции и кассации, отказав в передаче дела для надзорного рассмотрения в Президиум (2013 г.).

Таким образом, попытка обосновать завышенные цены соглашением о распределении затрат доказала свою несостоятельность. Ссылка на затратный метод определения расходов по договорам, вероятно, имела бы больше шансов на успех, если бы стратегия налогоплательщика была более взвешенной и последовательной.

Прежде всего, внезапный «ценовой скачок» при расчетах с аффилированной иностранной компанией привел к существенному превышению договорной цены над рыночным уровнем. Далее, изменение ценовой политики не было тщательным образом обосновано и задокументировано, что лишило налогоплательщика убедительных доводов в пользу обоснованности затрат. Наконец, непоследовательность позиции МУМТ, смена тактики доказывания также отрицательно повлияла на настроение судов.

Заключение

Российское налоговое право не знает известного некоторым другим правовым системам принципа «распределения затрат» между участниками групп компаний. Соответственно, выплаты, фактически являющиеся вкладом в затраты аффилированной зарубежной компании, обычно приходится оформлять как оплату услуг этой компании. Иногда это может быть проблематичным, но многие суды демонстрировали довольно либеральный подход к включению подобных выплат в расходы.

Разумеется, для этого они должны быть экономически обоснованы, то есть иметь целью получение каких-то выгод для плательщика. Кроме того, они должны соответствовать принципу «вытянутой руки», то есть не должны быть завышенными. В противном случае выплаты не будут включены в расходы или (что в данном контексте практически то же самое) полученная налоговая выгода будет признана необоснованной.

На практике необходимо позаботиться о как можно более детальном документальном оформлении и обосновании платежей между компаниями группы. Несмотря на то, что в акты приемки работ не требуется вносить детальную информацию об услугах, за которые осуществляется выплата, эту информацию необходимо иметь хотя бы в виде внутренних документов (данные компьютерной системы и т.п.). В противном случае доказать обоснованность платежей будет крайне затруднительно.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990