

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ВНУТРИГРУППОВЫХ УСЛУГ

SOME ASPECTS OF TAXATION OF INTRA-GROUP SERVICES

Финансовый Университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва	Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii (Financial University under the Government of the Russian Federation), Russian Federation, Moscow
Карина Зауровна Ахаминова	Karina Z. Akhaminova
Студентка	Student
E-mail: 1kari.nal@mail.ru	E-mail: 1kari.nal@mail.ru
117406, Российская Федерация, г. Москва, Варшавское ш., д.54, кв.81. Телефон: +7 (925) 373-24-90.	Ap. 154, 81 Warsaw highway, Moscow 117406, Russian Federation. Phone: +7 (925) 373-24-90.
Научный руководитель: доцент Департамента налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, к.э.н., доцент Наталья Александровна Назарова.	Academic Supervisor: Associate Professor of the Department of Taxes and Tax Administration of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor Natalia Alexandrovna Nazarova.
Аннотация. На основе указанного в работе Письма ФНС России осуществлен анализ особенностей налогообложения внутригрупповых услуг. Исследование основывалось на изучении нормативно-правовой базы налогообложения внутригрупповых услуг и судебной практики	Abstract. On the basis of the Letter of the Federal Tax Service of Russia indicated in the work, an analysis of the features of taxation of intra-group services was carried out. The study was based on the study of the regulatory framework for the taxation of intra-group services and judicial practice
Ключевые слова: внутригрупповые услуги; трансфертное ценообразование; контролируемая сделка; дублирование услуг; взаимозависимая иностранная компания.	Key words: intragroup services; transfer pricing; controlled transaction; duplication of services; interdependent foreign company.

Введение (Introduction)

Многие налогоплательщики (российские операционные компании) имели непосредственный опыт работы с российскими налоговыми органами, которые оспаривали расходы на услуги иностранной материнской или другой компании группы. Вот лишь несколько примеров претензий:

- «Первичные документы являются шаблонными и содержат одинаковый перечень услуг. Ни один документ компании не содержит информации о стоимости отдельных видов приобретаемых услуг или об объеме/стоимости услуг и не позволяет принять решение о реальности услуг».
- «Консультационные материалы содержат общую информацию и рассчитаны на группу компаний, но не на российского заказчика».
- «Услуги фактически оказывались для нужд акционера в соответствии с установленными им стандартами в группе, поэтому они должны быть распределены акционеру в соответствии с планом BEPS».
- «Стоимость услуг указывается как общая сумма, не разбитая по каждой конкретной услуге. При этом стоимость услуг определяется не исходя из фактически необходимого объема, а путем распределения расходов материнской компании на оказание услуг всем компаниям группы».
- «В штате заказчика достаточно квалифицированных сотрудников».

Аналогичные претензии можно наблюдать и в спорах по внутригрупповым услугам между российскими компаниями.

В целом из приведенных цитат видно, что налоговые органы оспаривают:

- Факт оказания услуг и документальное подтверждение их оказания
- Обоснованность «ключей распределения», обычно используемых в качестве основы для расчета вознаграждения или распределения затрат поставщика между всеми компаниями группы;
- Экономическую обоснованность затрат на услуги, т.е. реальную необходимость в приобретении услуг для коммерческой деятельности заказчика.

Вышеперечисленные претензии встречались довольно часто в судебных делах. Однако единого подхода к оценке аргументов налогоплательщиков не наблюдалось вплоть до августа 2020 года.

В связи с увеличением количества претензий налоговых органов к внутригрупповым услугам и полным отсутствием «системного подхода» местных налоговых органов к этому вопросу в ФНС России поступало все больше запросов о предоставлении инструкций и четких критериев оценки внутригрупповых услуг для целей налогообложения.

2. Обсуждение (Discussion)

6 августа 2020 года Федеральная налоговая служба России (далее-ФНС) разместила на своем сайте Письмо № ШЮ-4-13/12599@ «О некоторых вопросах

налогообложения внутригрупповых услуг» (далее - «Письмо»). В Письме изложены подходы налоговых органов при проверке обоснованности затрат на услуги, приобретенные у иностранных связанных компаний.

Рассмотренные в Письме подходы представляются мне достаточно взвешенными и либеральными. Несмотря на то, что в Письме отражены не все практические аспекты, я считаю, что соответствие критериям, перечисленным в Письме, является существенным аргументом при необходимости защитить свои расходы на внутригрупповые услуги для целей налогообложения.

Письмо содержит следующие критерии обоснованности расходов на внутригрупповые услуги:

- Реальность оказания услуг
- Отсутствие дублирующих расходов (налогоплательщик не платит нескольким поставщикам за идентичные услуги)
- Экономическая обоснованность (услуги должны иметь экономическую и/или коммерческую обоснованность для налогоплательщика)
- Возможность осуществления сделки на оказание идентичных услуг на аналогичных условиях с независимыми лицами
- Отсутствие признаков акционерной деятельности
- Использование услуг в интересах российской компании (результаты оказания услуг должны использоваться в деятельности налогоплательщика)

Отрицательный финансовый результат от использования полученных услуг сам по себе не может быть единственным основанием для отказа от расходов (необходимо оценить намерение налогоплательщика получить экономическую выгоду);

Неиспользование предоставленной услуги в силу объективных деловых обстоятельств само по себе не должно являться фактором, свидетельствующим о необоснованности затрат.

Рекомендации ФНС России по оценке механизма ценообразования

Подход ФНС России заключается в том, что ценовой фактор, механизм и принцип ценообразования являются неотъемлемой частью самой услуги (хотя цены в контролируемых сделках не являются объектом проверки в ходе выездных и камеральных налоговых проверок).

Методы ценообразования должны быть прозрачными и применяться единообразно по всей группе (налогоплательщик вправе также представить документацию по трансфертному ценообразованию или ее отдельные части). Метод ценообразования, определяемый как сумма понесенных поставщиком затрат плюс обычная наценка на определенную сферу деятельности («стоимость+»), является обычной деловой практикой; сам факт использования такого метода ценообразования не должен рассматриваться как распределение доходов и

расходов внутри группы компаний или являться отдельным и единственным основанием для признания расходов необоснованными;

Следует также рассмотреть вопрос о том, учитываются ли эти расходы (которые заказчик оплачивает услуги) как доходы поставщика услуг для целей корпоративного подоходного налога в стране, где он является налоговым резидентом.

Рекомендации ФНС России по документальному сопровождению

Перечень документов, представляемых налогоплательщиком для обоснования затрат на услуги, не является исчерпывающим. В частности, могут быть приняты во внимание следующие подтверждающие документы: деловая переписка и электронная переписка, реквизиты телефонных звонков, протоколы заседаний, меморандумы и выписки, таблицы учета рабочего времени, отчеты об оказанных услугах, включающие разбивку услуг с описанием действий контрагента, презентации, распечатки из внутренних электронных систем налогоплательщика, распечатки цифрового календаря, компьютерные скриншоты, список работников контрагента, участвовавших в оказании услуг, и список работников налогоплательщика, участвовавших в приеме услуг, письменные объяснения и представления сторон, функциональный анализ оказываемых услуг и др.

Рекомендации ФНС России по подходу к проведению аудита

При проведении аудита внутригрупповых услуг не допускается формальный подход, конкретным фактам, обстоятельствам и документам должна быть дана общая оценка. Если из документов недостаточно очевидно, что услуги были фактически оказаны, или если характер оказанных услуг неочевиден (например, если «акты оказанных услуг являются шаблонными и абстрактными»), налоговый орган обязан запросить дополнительные разъяснения и документы.

Хотя в основу Письма положена попытка выработать сбалансированный подход к налоговому режиму внутригрупповых услуг, следует признать, что в документе недостаточно освещен ряд вопросов данной тематики.

Например, хотя ФНС в целом утвердила методику «себестоимость+надбавка», она не дала никакой оценки давно существующей (и еще не решенной) проблеме «распределения расходов иностранного поставщика» на основе финансовых и иных показателей компаний группы.

Кроме того, есть определенные мнения, что это вызвано тем, что по ряду вопросов налоговые органы должны сами установить определенные обстоятельства для подтверждения и/или отклонения расходов на внутригрупповые услуги, например, третьих лиц, готовность приобретать подобные услуги, наличие опыта и навыков у поставщика услуг.

Трудно определить, готовы ли налоговые органы проводить такой анализ, учитывая, что все эти концепции основаны на суждениях и по объективным причинам никакие критерии в этой области не могут быть введены. В результате рекомендации ФНС могут остаться чисто декларативными, а местные налоговые

органы продолжают использовать стандартные аргументы о том, что приобретенные услуги не имеют экономической ценности. Однако теперь они будут ссылаться на вышеупомянутое Письмо.

В документе также не рассматривается проблема переквалификации внутригрупповых услуг в скрытое распределение дивидендов или активов компании. До сих пор нет четких критериев, которые позволили бы налогоплательщикам оценить уровень риска такой переквалификации и потребовали бы от налогового органа всестороннего и взвешенного анализа каждой конкретной ситуации. Обычно налоговые органы приходят к выводу, что скрытое распределение дивидендов происходит при фиктивности услуг, однако не приводят оснований для такой переквалификации.

Проблема усугубляется еще и тем, что переквалификация внутригрупповых услуг как скрытого распределения прибыли обычно сопряжена с применением концепции бенефициарного собственника к вознаграждению за переквалифицированные услуги. В результате вознаграждение не только не может быть удержано компанией для целей налогообложения прибыли, но и иностранный получатель дохода также не может пользоваться льготными налоговыми ставками на дивиденды, предусмотренными соответствующими налоговыми договорами.

Для управления потенциальными налоговыми рисками, связанными с внутригрупповыми услугами, транснациональные корпорации должны провести тщательный обзор внутригрупповых услуг и изучить, в какой степени они могут выдержать потенциальную налоговую проверку с учетом новых принципов, изложенных в Письме. Очевидно, что многим налогоплательщикам необходимо улучшить защитные файлы. Они не должны ограничиваться межфирменным договором об оказании услуг и документацией по ТЦО, которая соответствует минимальному стандарту соответствия. Защитные файлы должны быть направлены на более прочную и всестороннюю поддержку с доказательствами того, что расходы соответствуют всем требованиям, изложенным в Письме.

3. Заключение (Conclusion)

Трудно определить, готовы ли налоговые органы проводить такой анализ, учитывая, что все эти концепции основаны на суждениях и по объективным причинам никакие критерии в этой области не могут быть введены. В результате рекомендации ФНС могут остаться чисто декларативными, а местные налоговые органы продолжают использовать стандартные аргументы о том, что приобретенные услуги не имеют экономической ценности. Однако теперь они будут ссылаться на вышеупомянутое Письмо.

В документе также не рассматривается проблема переквалификации внутригрупповых услуг в скрытое распределение дивидендов или активов компании. До сих пор нет четких критериев, которые позволили бы налогоплательщикам оценить уровень риска такой переквалификации и потребовали бы от налогового органа всестороннего и взвешенного анализа каждой конкретной ситуации. Обычно налоговые органы приходят к выводу, что скрытое

распределение дивидендов происходит при фиктивности услуг, однако не приводят оснований для такой переквалификации.

Проблема усугубляется еще и тем, что переквалификация внутригрупповых услуг как скрытого распределения прибыли обычно сопряжена с применением концепции бенефициарного собственника к вознаграждению за переквалифицированные услуги. В результате вознаграждение не только не может быть удержано компанией для целей налогообложения прибыли, но и иностранный получатель дохода также не может пользоваться льготными налоговыми ставками на дивиденды, предусмотренными соответствующими налоговыми договорами.

Для управления потенциальными налоговыми рисками, связанными с внутригрупповыми услугами, транснациональные корпорации должны провести тщательный обзор внутригрупповых услуг и изучить, в какой степени они могут выдержать потенциальную налоговую проверку с учетом новых принципов, изложенных в Письме. Очевидно, что многим налогоплательщикам необходимо улучшить защитные файлы. Они не должны ограничиваться межфирменным договором об оказании услуг и документацией по ТЦО, которая соответствует минимальному стандарту соответствия. Защитные файлы должны быть направлены на более прочную и всестороннюю поддержку с доказательствами того, что расходы соответствуют всем требованиям, изложенным в Письме.

Библиографический список	References
1. Колесникова Е. Н. Расходы по внутригрупповым услугам для целей налогообложения // Налоговая политика и практика. - 2020. - №12(216). - С. 52-57.	1. Kolesnikova E. N. Costs for intra-group services for tax purposes // Tax policy and practice. - 2020. - No. 12 (216). - S. 52-57.
2. Литвинова К. Ю. Внутригрупповые услуги. Как ФНС предписывает инспекциям их анализировать // Налоговед. - 2020. - №10. - С. 60-65.	2. Litvinova K. Yu. Intragroup services. How the Federal Tax Service instructs inspectorates to analyze them // Nalogoved. - 2020. - No. 10. - S. 60-65.
3. Письмо ФНС <Письмо> ФНС России "Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг" от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ // Официальный интернет-портал правовой информации. - 2020	3. Letter of the Federal Tax Service <Letter> of the Federal Tax Service of Russia "On Certain Issues of Taxation of Intragroup Services" dated 08/06/2020 No. ШЮ-4-13 / 12599@ // Official Internet portal of legal information. - 2020
4. Налогообложение внутригрупповых услуг: начало новой главы для России // ITR URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1r2xpsd109v3v/the-taxation-of-intra-group-services-the-start-of-a-new-chapter-for-russia (дата обращения: 16.03.2022).	4. The taxation of intra-group services: The start of a new chapter for Russia // ITR URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1r2xpsd109v3v/the-taxation-of-intra-group-services-the-start-of-a-new-chapter-for-russia (дата обращения: 16.03.2022).
5. Разработка позиции ФНС России по налогообложению внутригрупповых услуг // Российские налоговые и таможенные новости URL: https://www.russiantaxandcustoms.com/en/development-of-the-russian-tax-services-position-on-	5. Development of the Russian Tax Service's position on taxation of intragroup services // Russian tax and customs news URL: https://www.russiantaxandcustoms.com/en/development-of-the-russian-tax-services-position-on-

taxation-of-intragroup-services/ (дата обращения: 16.03.2022).	taxation-of-intragroup-services/ (дата обращения: 16.03.2022)..
6. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.05.2013 N А40-45943/12-99-253 (электронный ресурс) // СПС "КонсультантПлюс". Режим доступа: локальный. Дата обращения: 15.03.2022.	6. Determination of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated May 15, 2013 N А40-45943 / 12-99-253 (electronic resource) // ATP "ConsultantPlus". Access mode: local. Date of access: 03/15/2022.
7. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.06.2013 N ВАС-7048/13 по делу N А40-62131/12-91-355 (электронный ресурс) // СПС "КонсультантПлюс". Режим доступа: локальный. Дата обращения: 15.03.2022.	7. Determination of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of June 15, 2013 N VAC-7048/13 in case N А40-62131 / 12-91-355 (electronic resource) // ATP "ConsultantPlus". Access mode: local. Date of access: 03/15/2022.
8. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.08.2013 N А40-60626/12 (электронный ресурс) // СПС "КонсультантПлюс". Режим доступа: локальный. Дата обращения: 15.03.2022.	8. Determination of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of August 15, 2013 N А40-60626 / 12 (electronic resource) // ATP "Consultant Plus". Access mode: local. Date of access: 03/15/2022.
9. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 11.04.2016 N 308-КГ15-16651 по делу N А63-11506/2014 (электронный ресурс) // СПС "КонсультантПлюс". Режим доступа: локальный. Дата обращения: 15.03.2022.	9. Determination of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation of April 11, 2016 N 308-KG15-16651 in case N А63-11506 / 2014 (electronic resource) // ATP "ConsultantPlus". Access mode: local. Date of access: 03/15/2022.
10. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 11.04.2016 N 308-КГ15-16651 по делу N А63-11506/2014 (электронный ресурс) // СПС "КонсультантПлюс". Режим доступа: локальный. Дата обращения: 15.03.2022.	10. Determination of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation of April 11, 2016 N 308-KG15-16651 in case N А63-11506 / 2014 (electronic resource) // ATP "ConsultantPlus". Access mode: local. Date of access: 03/15/2022.