

В России действует большое количество банков с иностранным капиталом, и в их бизнес-модели присутствует множество сделок по оказанию внутригрупповых услуг, поэтому проблема аллокации расходов для них особенно актуальна. В Письме ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ рассматриваются подходы, обязательные для применения территориальными налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля. Опираясь на эти подходы, мы подготовили чек-лист, который позволит оценить налоговые риски в данных сделках.

Внутригрупповые услуги международных групп компаний: чек-лист по проверке налоговых рисков



Артем ПЕРЕГУДОВ,
Группа «Интерфакс»,
руководитель проекта
по трансфертному
ценообразованию
«АСТРА», к.э.н.

В последнее время участились случаи доначислений со стороны налоговой службы в отношении сделок по оказанию внутригрупповых услуг. Данные сделки всегда вызывали повышенный интерес проверяющих и несли в себе существенные налоговые риски.

И вот 6 августа 2020 г. ФНС России выпустила письмо № ШЮ-4-13/12599@, обобщающее множественную практику в отношении проверок внутригрупповых услуг, оказываемых или приобретаемых у иностранных взаимозависимых организаций, которые являются участниками международных групп компаний (далее — МГК).

Представленный в статье чек-лист можно применить к следующим видам услуг, оказываемых в МГК (но не ограничиваясь ими):

- 1) регулярная (текущая) поддержка по административным вопросам;
- 2) услуги в области финансов;
- 3) юридическое консультирование;
- 4) кадровое производство;
- 5) внутренний контроль;
- 6) внутренний аудит;
- 7) услуги, связанные с развитием производства и продаж (в т.ч. услуг в области рекламы и маркетинга, повышения эффективности деятельности российской организации и др.

Внутригрупповые услуги международных групп компаний: чек-лист по проверке налоговых рисков

8) услуги в области информационных технологий (услуги по разработке и внедрению программных продуктов, их технической поддержке, обеспечению работоспособности программных продуктов и каналов связи, хранению и обработке данных, консультированию по вопросам обслуживания информационных систем и центров данных и пр.);

9) прочие услуги, выделенные в положениях BEPS.

Данный перечень является открытым; тем не менее, чтобы снизить вероятность возникновения вопросов у налоговых органов, рекомендуется обеспечить смысловую и логическую связь названия анализируемых услуг с указанным перечнем.

Также ФНС России отметила, что услуги могут иметь различную форму. Например, они могут оказываться:

- на основании запросов на конкретную услугу;
- в форме доступа к услугам за заранее установленную плату;
- посредством предоставления ресурсов, которыми не обладает российская организация, и др.

Если в договоре имеются сведения о передаче функций и (или) сопровождении части процессов, то необходимость в формализованных запросах со стороны налоговых органов в отношении каждой отдельной услуги отсутствует. 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-поставщика, и т.п.

Шаг 1. Тест на реальность оказания услуг

Действительно ли такие услуги существовали и предоставлялись?

В этой части проводится проверка документального оформления оказанных услуг. Хотя основным документом, подтверждающим факт оказания услуг, является акт, перечень подтверждающих документов открытый и организация может оформить факт оказания услуг любым документом, отвечающим обычаям делового оборота (в т.ч. обычаям иностранных государств).

При проверке документального оформления инспекция обязана избегать формального подхода и провести глубокий анализ представленных документов. Тем не менее, если документы не позволяют сделать вывод о факте оказания услуг, их виде, объеме и содержании, инспекция вправе провести дополнительные процедуры налогового контроля:

.....
Хотя основным документом, подтверждающим факт оказания услуг, является акт, перечень подтверждающих документов открытый и организация может оформить факт оказания услуг любым документом, отвечающим обычаям делового оборота (в т.ч. обычаям иностранных государств).

Артем ПЕРЕГУДОВ

– проанализировать дополнительные документы (в т.ч. деловую переписку, протоколы встреч, служебные записки, таблицы учета рабочего времени, презентации, снимки экрана компьютера, перечень сотрудников, участвовавших в оказании или приемке услуг, письменные пояснения и др.);

– прибегнуть к допросам и собрать свидетельские показания.

При запросе документов ФНС России требует от территориальных налоговых органов исходить из принципа разумного соотношения объема запрашиваемых документов с объемом оказанных услуг.

Нет ли дублирования расходов на идентичные услуги?

Дублирование расходов может быть как в виде платежей за аналогичные услуги, приобретаемые у нескольких поставщиков, так и в виде дублирования аналогичных функций внутри самого юридического лица.

Для формирования доказательной базы в этой части рекомендуется провести функциональный анализ сделки по правилам, предусмотренным разделом V.1 НК РФ. В рамках анализа следует обозначить выполняемые сторонами функции, а также опыт и компетенции, которые получает российская организация. При этом не следует ограничиваться установлением факта совпадения названий отделов или наличия в штате сотрудников на должностях с похожими названиями.

Кстати, аналогичный тест закреплен и в положениях BEPS. Здесь, правда, предусмотрены еще и исключения. Так, дублирование допускается, когда оно носит временный характер (например, в момент реорганизации управленческих функций); также дублирование допускается в случаях, когда оно осуществляется для снижения риска принятия неверных решений (например, получение нескольких юридических заключений). С точки зрения международных правил важно определить характер услуг и причину, по которой компания дублирует затраты.

С точки зрения между-народных правил важно определить характер услуг и причину, по которой компания дублирует затраты.

Шаг 2. Тест на экономическую обоснованность

Несут ли услуги экономическую или коммерческую ценность для улучшения или поддержания финансовых результатов компании?

При проведении данного теста необходимо продемонстрировать наличие намерения получить коммерческий эффект от приобретенных услуг. При этом важен сам факт намерения, а отрицательный финансовый результат сам по себе (в качестве единственного доказательства) не свидетельствует об отсутствии экономической целесообразности расходов.

Внутригрупповые услуги международных групп компаний: чек-лист по проверке налоговых рисков

Для усиления позиции в этом вопросе рекомендуется также продемонстрировать тот факт, что результаты оказания услуг используются в предпринимательской деятельности.

Готовы ли третьи лица приобретать аналогичные услуги за указанную стоимость или нанимать людей и организовывать выполнение услуг внутри компании?

Для формирования доказательной базы следует провести анализ рынка и продемонстрировать распространенность таких услуг среди аналогичных компаний той же отрасли.

Не являются ли данные расходы компенсацией затрат на акционерную деятельность?

Под акционерной деятельностью следует понимать потребность владельцев МГК контролировать свои инвестиции. Это могут быть услуги, связанные:

- с получением информации о деятельности компании;
- участием в распределении прибыли;
- участием в общем собрании акционеров, реализацией права на получение дивидендов;
- деятельностью по обеспечению соблюдения другими компаниями группы законодательства других стран (включая аудит и подготовку консолидированной отчетности);
- деятельностью по покупке акций/долей (включая расходы, связанные с отношениями материнской компании с инвесторами);
- деятельностью по соблюдению другими компаниями группы требований иностранной фондовой биржи;
- любой вспомогательной деятельностью по обеспечению корпоративного управления МГК.

Такие расходы, выходящие за рамки нужд российских компаний, не могут быть признаны в налоговом учете. Тем не менее, если аналогичное требование содержится в российском законодательстве, расходы могут быть признаны экономически обоснованными.

Под акционерной деятельностью следует понимать потребность владельцев МГК контролировать свои инвестиции. Соответствующие расходы, выходящие за рамки нужд российских компаний, не могут быть признаны в налоговом учете.

Шаг 3. Проверка цен

При проведении данного теста необходимо обращать внимание на то, что цены контролируемых сделок имеет право проверять только центральный аппарат ФНС России. Цены контролируемых сделок не могут быть предметом выездной или камеральной налоговой проверки. Тем не менее, территориальные налоговые органы вправе проводить проверку цен в ходе выявления необоснованной налоговой

Артем ПЕРЕГУДОВ

выгоды или при подтверждении экономической обоснованности расходов. В связи с этим необходимо ответить на три вопроса:

1) являются ли цены контролируемых сделок рыночными с точки зрения российского законодательства в области трансфертного ценообразования?

2) являются ли цены неконтролируемых сделок рыночными и не свидетельствуют ли они о наличии необоснованной налоговой выгоды?

3) является ли методология формирования стоимости услуг прозрачной и насколько единообразно она применяется в группе компаний? Важен тот факт, что рыночность цены и прозрачность методологии ее формирования подтверждают экономическую обоснованность расходов. В качестве доказательства по этому пункту может быть предоставлена методология ценообразования с пояснениями или документация (ее отдельные элементы), подготовленная в целях налогового контроля в части трансфертного ценообразования. При этом в письме ФНС России указывается на то, что в отношении внутригрупповых услуг допускается применение затратного метода. Ценообразование в данном случае осуществляется по формуле «Сумма затрат + наценка». Для определения размера наценки к расходам может быть использована рыночная маржа, которая считается обычной для данной сферы. Важно, что налоговый орган и ранее демонстрировал такой подход. Так, в деле ООО «ТД РИФ» ФНС России использовала затратный метод для обоснования контролируемых сделок. Рыночный интервал рентабельности был построен с помощью системы «АСТРА-Интерфакс»¹.

Для применения затратного метода рекомендуется исходить из правил трансфертного ценообразования:

– при наличии внутренних сопоставимых сделок, совершенных с независимыми лицами, построить по ним рыночный интервал рентабельности затрат;

– если аналогичные сделки с независимыми лицами не совершались, построить рыночный интервал рентабельности по данным финансовой отчетности сопоставимых компаний.

Важно, что ФНС России в письме прямо ссылается на положения Итогового отчета BEPS по действиям 8–10. Это подтверждает возможность применения данных положений при проведении анализа по трансфертному ценообразованию по российским правилам.


Новое письмо повысило прозрачность правил налогового учета, обобщило имеющуюся практику и в целом должно позитивно отразиться на российских налогоплательщиках.

ФНС России указывает на то, что в отношении внутригрупповых услуг допускается применение затратного метода. Ценообразование в данном случае осуществляется по формуле «Сумма затрат + наценка».

¹ <https://tp.interfax.ru>

Внутригрупповые услуги международных групп компаний: чек-лист по проверке налоговых рисков

Пройдя указанный тест, можно оценить вероятность возникновения претензий со стороны налоговых органов и подготовиться к выездной или камеральной налоговой проверке. В заключение еще раз хотелось бы порекомендовать:

- 1) проверить документальное оформление сделок по приобретению или оказанию внутригрупповых услуг;
- 2) подготовить аргументы, свидетельствующие об экономической обоснованности расходов;
- 3) подготовить обоснование рыночности цен внутригрупповых услуг. 

КОММЕНТАРИЙ

ФНС России в своем письме детально и четко сформулировала для территориальных налоговых органов ориентиры и подходы к проверке сделок по оказанию внутригрупповых услуг. В настоящее время и для налогоплательщиков очень важно следовать рекомендациям, изложенным в письме. Необходимо проработать методологию и разработать пошаговый алгоритм, как, например, представленный чек-лист. Наличие единообразной и прозрачной методологии формирования стоимости услуг, подтверждение необходимости их приобретения, а также отсутствия дублирования расходов сейчас особенно актуальны.

Важно проверять документальное оформление внутригрупповых услуг. Особое внимание следует уделить соответствию первичных документов общим принципам и правилам бухгалтерского учета. Интересно наблюдать, как в российской практике все более активно применяются международные правила, в частности обычаи делового оборота иностранного государства и принципы, изложенные в Итоговом отчете BEPS, которые рекомендуется учитывать при определении коммерческой ценности услуги.

Глубокого анализа также требует проверка ценообразования, которая должна охватывать (по логике налоговиков) не только подход к формированию себестоимости услуг и наличие методологии ценообразования, но и единообразие применения такого подхода всей группой компаний.

Для обоснования цен на внутригрупповые услуги налоговый орган рекомендует использовать затратный метод. Причем само по себе применение такого метода не свидетельствует о перераспределении расходов в группе компаний. Затратный метод для обоснования стоимости услуг достаточно понятен и активно применяется компаниями, входящими в МГК.



Ирина ЛОЗА,
Группа компаний
Тинькофф Банк,
руководитель проекта
по оценке налоговых
рисков

При применении затратного метода обоснование размера наценки обычно готовят с помощью автоматизированной системы трансфертного анализа. Система поможет как проверить уже совершенные сделки, так и оценить рыночность условий планируемых сделок. Важно также то, что результаты анализа, проведенного в системе, помогут продемонстрировать нацеленность налогоплательщика на коммерческий результат.

С другой стороны, остается открытым вопрос о том, будет ли проверяться состав расходов, к сумме которых налогоплательщик делает наценку. Возможно, придется подтвердить тот факт, что данные расходы относятся к деятельности конкретно этой компании международной группы. Территориальные налоговые органы определенно будут уделять этому пристальное внимание. Причем здесь вопрос не столько ценообразования (которое имеет право проверять только центральный аппарат ФНС России), сколько экономической обоснованности расходов, а этот вопрос входит в их полномочия.

Другим большим вопросом, который остался без ответа, является возможность применения ключей распределения расходов. Что делать в такой ситуации — непонятно, особенно когда российская компания не имеет возможности повлиять на глобальные подходы материнской компании.

В целом для банков, являющихся участниками международных групп, рекомендации, изложенные в письме ФНС России, особенно актуальны. Внутригрупповые потоки банков часто включают в себя множество услуг, таких как управленческие, технические, научно-исследовательские, консультационные, информационные услуги и аренда.

В частности, для всех российских участников МГК будет особенно ценно понять, исходя из рекомендаций ФНС, как должен выглядеть «правильный» акт по оказанию услуг: каким образом необходимо представить информацию в акте (о характере услуги, форме ее оказания, сути услуги, исполнителе, периоде и дате получения, а также ее результате и стоимости), чтобы у налогового органа не возникло претензий к документальной части?

Банки активно применяют принципы последовательности применения методов трансфертного анализа и подходов к формированию цены, а также принцип непрерывности как применяемых методов, так и всего налогового учета. В дополнение к этому, а также следуя рекомендациям ФНС, считаю, что в правоприменительной практике активно закрепятся и подход к раскрытию ценности услуги (benefit test), и демонстрация использования результатов услуг в коммерческой деятельности банка. 