

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Шаталова С.С., Захаренкова Е.В.

**Исследование возможности внедрения в российское
налоговое законодательство правил
налогообложения при распределении затрат**

Москва 2016

Аннотация. В работе представлен анализ правовой природы и практического использования института распределения затрат, а также выводы о целесообразности внедрения в российское налоговое законодательство правил налогообложения при совместном несении компаниями расходов. Результаты работы базируются на глубоком исследовании как практической, так и теоретической составляющей.

The report presents the analysis of the legal nature and practical implementation of cost sharing mechanism and conclusions on the possibility to introduce cost sharing rules in the Russian tax legislation. The results of the work are based on the thorough analysis of the theory and practice of cost sharing in Russia and worldwide.

Шаталова С.С., заведующая лабораторией исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Захаренкова Е.В., научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2015год.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
ГЛАВА 1 СУЩНОСТЬ И ОСОБЕННОСТИ СОГЛАШЕНИЙ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЗАТРАТ	7
1.1 Понятие «соглашение о распределении затрат»	7
1.2 Предмет соглашений о распределении затрат	9
1.3 Участники соглашений о распределении затрат	11
1.4 Особенности соглашений о распределении затрат	14
1.5 Классификация соглашений о распределении затрат	18
ГЛАВА 2 НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЗА РАСПРЕДЕЛЕНИЕМ ЗАТРАТ ВНУТРИ КОМПАНИЙ ОДНОЙ ГРУППЫ	21
2.1 Принцип «вытянутой руки»	22
2.2 Выявление наличия либо отсутствия факта оказания услуг внутри компаний одной группы	23
2.3 Определение соответствия цены внутригрупповых услуг цене, определенной в соответствии с принципом «вытянутой руки»	25
2.4 Определение соответствия соглашения о распределении затрат принципу «вытянутой руки»	27
2.5 Налоговые последствия при заключении соглашений о распределении затрат не на рыночных условиях	29
2.6 Принципы налогообложения вкладов и корректирующих платежей	30
2.7 Вступление, выход и расторжение соглашений о распределении затрат	31
2.8 Структурирование и документирование соглашений о распределении затрат	34
2.9 Трудности, возникающие при проведении налогового контроля за соглашениями о распределении затрат	36
2.10 Совершенствование правил регулирования соглашений о распределении затрат в рамках проекта BEPS	38
ГЛАВА 3 ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ЗАКЛЮЧЕНИЯ СОГЛАШЕНИЙ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЗАТРАТ	41
3.1 Общий обзор заключения соглашений о распределении затрат в странах ОЭСР	41
3.2 Заключение соглашений о распределении затрат в США	46
3.2.1 Правила регулирования соглашений о распределении затрат и их ключевые изменения	46
3.2.2 Практика применения соглашений о распределении затрат	50
3.3 Заключение соглашений о распределении затрат в Китае	52
ГЛАВА 4 ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ СОГЛАШЕНИЙ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЗАТРАТ В РОССИИ	54

4.1 Действующие положения законодательства	54
4.2 Обзор российской судебной практики	56
4.3 Российская судебная практика по распределению затрат между компаниями группы	61
4.4 Документы ОЭСР и их роль в российской судебной практике	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	85

ВВЕДЕНИЕ

Инновации являются краеугольным камнем устойчивого экономического роста и процветания. В глобализованном мире инновации представляют собой ключевой фактор конкурентоспособности между предприятиями и играют одну из ведущих ролей в быстром росте развивающихся экономик.

Однако развитие инноваций, основанное на непосредственном проведении исследований и разработок, неотделимо от возможного проявления неэффективности рыночного механизма, что напрямую связано с природой научно-исследовательской деятельности и объясняется несколькими факторами:

1. Во-первых, всегда существует некая неопределенность в отношении результатов проведения научных исследований и разработок. Фирмы, выделяющие ресурсы на разработку нового продукта или технологии, не могут быть уверены в том, что спонсируемая деятельность принесет положительные результаты. Более того, у компаний, вкладывающих ресурсы в НИОКР, отсутствует информация о том, как долго продлятся запланированные исследования.
2. Во-вторых, даже у крупных и успешных фирм из-за побочных эффектов существует вероятность не внедрить все результаты от проведения НИОКР, что в дальнейшем может ослабить их стимул инвестировать в исследования и разработки. [1]

Одним из способов смягчить возможные негативные последствия является сотрудничество фирм в области исследований и разработок. Объединение ресурсов позволяет свести к минимуму потенциальные индивидуальные убытки от деятельности, сопряженной с высокой степенью риска, и сделать их незначительными на уровне каждой из сотрудничающих сторон. На практике такое сотрудничество оформляется путем заключения заинтересованными компаниями соглашений о распределении затрат (СРЗ).

Другим весьма распространенным поводом заключения данных соглашений является наличие у группы компаний специализированных центров по оказанию услуг всем или отдельным компаниям внутри группы, распределяющих свои затраты между компаниями группы, например, пропорционального каким-либо показателям, а также совместное приобретение необходимых услуг у независимого поставщика.

Однако не стоит забывать о том, что применение СРЗ группой взаимозависимых компаний может стать эффективным инструментом налоговой оптимизации. Руководство ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» (Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations) содержит целую главу, посвященную вопросам трансфертного ценообразования при выполнении соглашений о распределении затрат, представляющую общий подход налоговых органов к СРЗ и затрагивающую вопросы анализа соответствия заключенных соглашений принципу осуществления сделок на рыночных условиях, налоговых последствий заключения соглашений не на рыночных условиях, а также грамотного документального оформления достигнутых сторонами договоренностей (Глава VIII «Соглашение о распределении затрат»). В дополнение к этому ряд ответов на вопросы, возникающие при анализе СРЗ, содержится в Главе VII Руководства, а именно «Особое внимание при рассмотрении предоставления внутригрупповых услуг»

В США, странах Европы и ряде иных стран, являющихся членами ОЭСР, правила регулирования соглашений о распределении затрат закреплены на законодательном уровне и в большой степени интерпретируют рекомендации Руководства. Российское законодательство не предусматривает прямой возможности заключения между сотрудничающими компаниями распространенных в мировой практике соглашений, однако возможность существования СРЗ не противоречит законодательству РФ.

Гражданский кодекс РФ допускает возможность заключения договоров, не предусмотренных ГК РФ, но не вступающих в прямое противоречие с ним. А Налоговый кодекс РФ позволяет учитывать для целей уплаты налога на прибыль любые экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы. Иных же специальных норм, применимых в случаях распределения затрат, в налоговом законодательстве России нет.

Отсутствие в законодательстве Российской Федерации положений, ориентированных на документальное оформление совместного несения расходов и их налоговое регулирование, на практике нередко является следствием возникновения вопросов о том, как следует рассматривать и документально оформлять распределение затрат для целей налогообложения, а также порождает спорные моменты между налогоплательщиками и налоговыми органами. Вопрос же

налогового контроля трансфертного ценообразования при распределении затрат остается и вовсе не урегулированным.

Налоговые последствия сделок между взаимозависимыми лицами регулируются в России новым разделом V.1 НК РФ, вступившим в силу с 1 января 2012 г. Положения нового раздела Налогового кодекса РФ основаны главным образом на положениях Руководства ОЭСР, однако главы VII и VIII Руководства, относящиеся к внутригрупповым услугам и соглашениям о распределении затрат, не были включены в НК РФ. Тем не менее в России на практике ряд налогоплательщиков, прежде всего входящих в международные группы компаний, используют механизм распределения расходов между компаниями группы.

В связи с вышеизложенным, целью данной работы является анализ правовой природы и практического использования института распределения затрат, включая целесообразность внедрения в российское налоговое законодательство правил налогообложения при совместном несении компаниями расходов.

ГЛАВА 1 СУЩНОСТЬ И ОСОБЕННОСТИ СОГЛАШЕНИЙ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЗАТРАТ

1.1 Понятие «соглашение о распределении затрат»

Соглашение о распределении затрат (далее СРЗ) представляет собой инструмент, позволяющий компаниям поделить между собой затраты и риски при разработке, производстве и получении активов, услуг или прав, основываясь на выгоде, ожидаемой каждым из участников данного соглашения по итогам совместной деятельности.

Принятое на международном уровне определение понятия «соглашение о распределении затрат» содержится в Руководстве ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов». Согласно статье 8.3 Главы VIII Руководства, соглашение о распределении затрат (Cost contribution arrangement) представляет собой «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».

Если рассматривать соглашение о распределении затрат как соглашение, направленное на документальное оформление договоренности о предоставлении внутри холдинга групповых услуг, то Руководство ОЭСР приводит еще одно определение понятие СРЗ, а именно «договоренность, при которой члены одной мультинациональной группы вместе приобретают, производят или предоставляют товары, услуги и/или нематериальные активы, распределяя затраты на эту деятельность между участниками данной договоренности». [2]

Бизнес-решение предприятий прибегнуть к СРЗ может быть обусловлено различными причинами. Среди наиболее распространенных можно выделить следующие:

- стремление увеличить пространство, занимаемое на рынке товаров, работ и услуг;
- отсутствие собственного опыта организации исследований и разработок;
- получение доступа к новым технологиям и как следствие
- увеличение своей конкурентоспособности, а также
- оптимизация налогообложения.

Однако соображения экономии от масштаба в большинстве случаев остаются центральной составляющей соглашений о распределении затрат. [3]

Согласно Руководству ОЭСР СРЗ представляет собой договорные отношения и не обязательно является отдельным юридическим лицом или постоянным представительством всех участников. В СРЗ пропорциональная доля каждого участника в общей совокупности вкладов в соглашение соответствует пропорциональной доле участника в общей совокупности выгод, которые ожидается получить по итогам данного соглашения. Более того, каждый участник соглашения имеет право на использование своей доли в соглашении независимо от остальных участников, как фактический владелец, без уплаты роялти или вознаграждения иного типа.

Некоторые виды деятельности по СРЗ обеспечивают краткосрочные выгоды, тогда как другие могут носить долгосрочный характер или могут оказаться вовсе безуспешными. Некоторые выгоды от СРЗ могут быть известны участникам соглашения заранее, в то время как другие определить заранее не представляется

возможным (результаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок). Тем не менее в рамках соглашений о распределении затрат всегда присутствует ожидаемая выгода, которую каждый из участников соглашения стремится получить исходя из своего вклада в проведение совместной деятельности. [2]

При этом вклады участников в соглашение не должны ограничиваться только финансовой составляющей. Они могут представлять собой имущество или услуги, используемые участником в процессе ведения своего собственного бизнеса, но которые он также может позволить себе частично использовать в рамках проекта СРЗ. Другой более специфической формой вклада может стать гарантия со стороны участника / конкретный риск, который участник согласен нести самостоятельно. [4]

1.2 Предмет соглашений о распределении затрат

Как видно из определения понятия «соглашение о распределении затрат», предметами таких соглашений могут выступать активы, услуги, а также права. Тем не менее заключение соглашений в отношении нематериальных активов является наиболее распространенным случаем.

Нематериальные активы являются естественных результатом проведения НИОКР и во многих отраслях (к примеру, в фармацевтической отрасли) представляют собой ключевой элемент в цепочке формирования добавленной стоимости. А их финансовая стоимость складывается из разницы сумм ожидаемой прибыли, получаемой от комплексного использования нематериального актива, и прибыли в отсутствие нематериального актива. Следовательно, инвестиции в НИОКР способны привести к увеличению прибыли и экономическому росту. [5]

Первые экономические исследования, в которых анализируются объекты, причисляемые в настоящее время к категории «нематериальных активов», относятся к концу XIX века – 30-м годам XX века. [6]

В целом под нематериальными активами понимают не денежные активы, не имеющие физического выражения, но способные играть существенную роль в деятельности предприятия и в получении данным предприятием прибыли.

Как правило, такие активы удовлетворяют следующим условиям:

- отсутствие материально-вещественной структуры;

- возможность идентификации от иного имущества;
- способность приносить экономические выгоды в будущем;
- использование при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд;
- длительный срок полезного использования;
- наличие исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности. [7]

Если говорить о классификации нематериальных активов, то согласно положениям Руководства ОЭСР все нематериальные активы, используемые в коммерческой деятельности, можно поделить на две большие категории: торговые и маркетинговые нематериальные активы.

Торговые нематериальные активы представлены патентами, ноу-хау, дизайнами и моделями, используемыми для производства товаров или предоставления услуг, а также неимущественными правами. Нематериальные активы, используемые в торговой деятельности, обычно создаются в результате научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), которые влекут высокие риски и большие затраты. При этом разработчик старается возместить расходы на эти работы и получить прибыль путем реализации товаров, заключения договоров об оказании услуг или лицензионных соглашений. Разработчик может проводить исследовательские работы, действуя от своего имени, то есть с намерением получить юридическое и экономическое право собственности на полученный нематериальный актив, используемый в торговой деятельности, от имени одного или более участников группы в рамках заключенного договора на проведение исследовательских работ, т.е. когда юридическое и экономическое право собственности на нематериальный актив принадлежит одному или более бенефициарам, или от своего имени и от имени одного или нескольких участников группы в рамках соглашения. [2]

Маркетинговые нематериальные активы включают в себя торговые знаки и фирменные наименования, списки клиентов, уникальные имена, символы и изображения, способствующие коммерческой эксплуатации продукта. Стоимость маркетинговых нематериальных активов зависит от многих показателей, включая репутацию и авторитет фирменного наименования или товарного знака, которых

можно добиться благодаря высокому качеству товаров и услуг, обеспечиваемому в течение продолжительного периода времени, и которые зависят от уровня контроля качества и проведения НИОКР на постоянной основе, осуществления поставок и наличия товаров и услуг, реализуемых на рынке, объема расходов на рекламу и успешности рекламных кампаний, целью которых является ознакомление потенциальных клиентов с товарами или услугами, и ряда других факторов.

Ноу-хау и коммерческие тайны в различных ситуациях могут быть отнесены как к торговым, так и к маркетинговым нематериальным активам. «Ноу-хау» и коммерческие тайны также являются конфиденциальной информацией или знаниями, которые способствуют осуществлению коммерческой деятельности или вносят усовершенствования в нее. Однако, в отличие от патентов или товарных знаков такая информация не подлежит регистрации.

1.3 Участники соглашений о распределении затрат

По мнению представителей директ-маркетинга, при выборе партнеров по соглашению о распределении затрат не существует никаких конкретных правил или ограничений и основным руководящим принципом должны стать общие цели сторон. [3]

Заключение СРЗ может иметь место между:

- взаимозависимыми компаниями;
- взаимозависимыми компаниями совместно с независимыми партнерами;
- независимыми компаниями.

Согласно статье 9 Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал два предприятия являются взаимозависимыми, если соблюдаются следующие условия:

- одно из двух предприятий прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале другого предприятия того же ли другого государства;
- между предприятиями установились коммерческие или финансовые условия, отличные от тех условий, что были бы установлены между независимыми предприятиями.

Одним из наиболее распространенных случаев применения СРЗ является его использование многонациональными предприятиями (multinational enterprises, MNEs), т.е. группами взаимосвязанных компаний, учрежденных для осуществления деятельности в двух или более странах, [2] в качестве экономически эффективного средства, направленного на поддержание успешной деятельности компаний одной группы в целом.

Стремясь расширить свой бизнес на международном уровне посредством предоставления нематериальных активов дочерней компании, расположенной на территории иностранного государства, перед материнскими компаниями возникает задача сделать права на нематериальные активы доступными для дочерних организаций. В данном случае у материнской компании есть два способа реализации возможности передачи нематериального имущества.

Первый из них подразумевает передачу лицензии и является относительно простым. Дочерняя компания (лицензиат) выплачивает рыночный размер роялти за нематериальное имущество в течение срока действия договора лицензии. Как правило, срок договора ограничен сроком полезного действия нематериальных активов. Таким образом, ставка роялти служит компенсацией лицензиару за использование актива, разработанного им ранее.

В отношениях между несвязанными сторонами лицензиат обычно инвестирует в основные средства, которые используются для производства продукции, которая учитывает нематериальное имущество, и в конечном счёте лицензиат берёт на себя все риски, связанные с финансовыми вложениями (например, рынок может развиваться совсем не так, как ожидалось, и лицензиат может понести убытки). Тем не менее, лицензиат продолжает нести обязанность по уплате роялти лицензиару, хотя обычно ставка роялти применяется в случае реальных продаж, что снижает риск в ситуациях, когда рынок развивается не так, как планировалось. В отношениях между взаимозависимыми сторонами (arm's length relationships) распространённым является мнение о том, что прибыль, относящаяся к нематериальным активам, должна быть разделена между лицензиаром и лицензиатом таким образом, что полученный сторонами доход соответствует вкладу каждой из них. [8]

Второй (альтернативный) способ предполагает заключение соглашения о распределении затрат. В рамках соглашения участники будут совместно финансировать будущие НИОКР либо дочерняя компания получит право на долю в

использовании уже существующего нематериального имущества как для производства продукции, так и для её реализации, а также будет иметь возможность разрабатывать собственные нематериальные активы на базе приобретенной у материнской компании доли. Права собственности на возникающие нематериальные активы разделяются между участниками заранее определённым образом – как правило, на основании географии рынков (*geographic market basis*), хотя иногда используются и другие основания. Издержки на НИОКР распределяются в соответствии с предполагаемой выгодой, которую ожидает получить каждая из сторон. [8]

Необходимо помнить о том, что не подлежащее налоговому регулированию разделение затрат между группой взаимозависимых компаний может стать эффективным инструментом минимизации налогового бремени.

В случае осуществления сделок между независимыми компаниями, условия их коммерческих и финансовых взаимоотношений (например, цена передаваемых товаров или предоставляемых услуг и условия их передачи и предоставления), определяются рыночными условиями. В случае осуществления сделок между взаимозависимыми компаниями, рыночные условия могут не оказывать прямого воздействия на их коммерческие и финансовые взаимоотношения, как в сделках между независимыми лицами, хотя взаимозависимые лица в большинстве случаев все-таки стараются учитывать сложившиеся рыночные условия при осуществлении сделок друг с другом.

В международной практике механизм, при котором взаимозависимые компании манипулируют ценами в заключаемых друг с другом сделках таким образом, что договорная цена предмета сделки существенно отличается от рыночной цены, которая была бы установлена в аналогичной ситуации между лицами, не являющимися взаимозависимыми, носит название трансфертного ценообразования. А цены таких сделок именуются трансфертными.

Если трансфертное ценообразование не отражает влияние рыночных условий и не соответствует принципу осуществления сделок на рыночных условиях, налоговые обязательства взаимозависимых компаний и налоговые поступления в странах местонахождения компаний могут быть искажены.

Если материнская компания расположена в юрисдикции с более высоким уровнем налогообложения, нежели ее дочернее предприятие, то многонациональное предприятие получает возможность минимизировать свои налоговые обязательства путем концентрации налоговой базы в той аффилированной компании, что находится в более благоприятном налоговом климате, чему в том числе может способствовать заключение группой компаний неправомерного соглашения о распределении затрат.

Что касается независимых компании, то такие компании заключают соглашения о распределении затрат при наличии общих потребностей, в результате которых компании могут получить взаимные выгоды. Например, независимые стороны, осуществляющие сделки на рыночных условиях, могут изъявить желание разделить риски (например, связанные с исследованиями в области высоких технологий) в целях минимизации потенциальных убытков от деятельности, или могут принять участие в распределении затрат или в совместной разработке, чтобы добиться экономии, возможно, в силу эффекта масштаба, или повысить эффективность и продуктивность, возможно, за счет сочетания различных индивидуальных преимуществ и областей специализации. [2]

1.4 Особенности соглашений о распределении затрат

С экономической точки зрения соглашения о распределении затрат можно сравнить с формой совместного предприятия (joint venture), т.е. формой предпринимательства, в основе которой лежит краткосрочное, разовое, однопредметное объединение лиц в целях реализации конкретного проекта. [9] Главными задачами такого объединения становятся экономия от масштаба и укрепление позиций на рынке. Как и соглашения о распределении затрат, данный способ организации совместной деятельности чаще всего применяется при реализации тех проектов, которые являются слишком крупными и рискованными, для того чтобы осуществлять их в одиночку.

Ключевая разница между СРЗ и совместным предприятием заключается в том, что СРЗ ограничивается распределением затрат и рисков, связанных с предметом соглашения и не распространяется на вопросы доходов участников соглашения, а также не предусматривает последующее коммерческое использование результатов,

полученных по итогам совместной деятельности (эти вопросы, как правило, затрагиваются в рамках других соглашений, к примеру, соглашений об организации совместного предприятия (Joint venture arrangements)).

Однако на практике встречаются случаи трансформации соглашений о распределении затрат в соглашения о совместном предприятии. Данное видоизменение весьма характерно для австралийской бизнес-среды. [10] Тем не менее об этом явлении не следует заявлять, как о тенденции, так как первоначальная задача участников СРЗ заключается в аккумулировании человеческих, финансовых и иных ресурсов в целях совместного развития предмета договоренности. [11]

Аналогичные результаты могут быть получены и при сравнении соглашения о распределении затрат с соглашением об организации товарищества, т.е. соглашением, закрепляющим договорное объединение нескольких лиц в целях организации совместной деятельности. [12]

Если рассматривать механизм распределения затрат в более широком смысле, то следует отметить, что данное явление включает в себя и те случаи, когда услуги оказываются и распределяются внутри одной группы взаимозависимых компаний, и говоря о соглашениях о распределении затрат, в большинстве случаев подразумевают именно те ситуации, когда речь идет о предоставлении внутригрупповых услуг.

Внутригрупповые услуги (Intra-group services) представляют собой деятельность компаний одной группы (административную, техническую, финансовую, коммерческую и др.), которую было бы готово оплатить независимое предприятие или которую оно хотело бы осуществить собственными силами. [2] Термин «внутригрупповые услуги» охватывает различные действия, выполняемые одним из членов группы компаний в отношении остальных членов группы и способные приводить к образованию у отдельных участников группы экономических выгод.

Услуги внутри группы помимо тех функций, которые, как правило, выполняются с использованием внутренних ресурсов (то есть, когда компания сама обслуживает себя, в частности, в области внутреннего аудита, финансовых консультаций или обучения персонала) зачастую включают такие услуги, которые

обычно предоставляют независимые компании (например, юридические и бухгалтерские). Иногда договоренности об оказании услуг внутри группы связаны с договоренностями о передаче товаров или нематериальных активов (или их лицензировании). Например, в случае заключения договоров о передаче ноу-хау, содержащих элемент услуг, может быть очень трудно определить, где проходит граница между передачей или лицензированием активов и оказанием услуг. Сопутствующие услуги зачастую связаны с передачей технологий. [2] Типичные примеры предоставления внутригрупповых услуг приведены в таблице 1. [13]

Однако конкретного перечня внутригрупповых услуг Руководство ОЭСР не содержит. По всей видимости, данный подход объясняется весьма просто, а именно их многообразием. Более того, из контекста приводимых примеров можно сделать вывод о том, что внутригрупповые услуги зачастую направлены на ведение дочерними компаниями группы своей деятельности в соответствии с общеустановленными для членов группы стандартами, что благотворно влияет на деятельность группы в целом, нежели на прямое получение экономических выгод.

Деятельность по оказанию услуг внутри группы, как и размер пользы, приносимой такой деятельностью или ожидаемой от нее, могут существенно отличаться между различными мультинациональными группами. Каждый конкретный случай зависит от фактов, обстоятельств и договоренностей внутри группы. [2]

Таблица 1 – Предоставление внутригрупповых услуг

Типовые примеры внутригрупповых услуг	Провайдер услуг
– <i>Административные</i> (планирование, координация, бюджетный контроль и др.) – <i>Финансовые</i> (привлечение и управление капиталом) – <i>Консультирование</i> (финансовое, правовое и др.) – <i>IT</i> – <i>Продажи и маркетинг</i> – <i>Управление персоналом</i>	<i>Материнская компания:</i> – актуально для централизованных групп; – затраты осуществляются в отношении большинства перечисленных категорий услуг. <i>Специально созданная сервисная компания:</i> – актуально для децентрализованных групп.

Источник: С. Калинин, Внутригрупповые услуги и распределение затрат внутри группы, Международная ассамблея налоговых консультантов, 2013

Тем не менее, если подходить к понятию Cost contribution arrangement согласно определению, изложенному в Рекомендациях ОЭСР, то можно выявить конкретные отличительные черты, не позволяющие поставить знак равенства между Cost contribution arrangement и Intra-group services (хотя на практике нередко встречаются случаи, когда выявить разницу между ними бывает крайне сложно) и сделать вывод о том, что понятие «соглашение о распределении затрат» значительно шире.

Основные различия между соглашениями о распределении затрат и соглашениями о предоставлении внутригрупповых услуг представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Сравнение Cost contribution arrangement и Intra-group services

Cost contribution arrangement	Intra-group services
Получателями результатов деятельности, определенной соглашением, могут быть: – взаимозависимые организации; – взаимозависимые организации совместно с независимыми партнерами; – независимые организации.	Получателями услуг являются только члены одной группы компаний.
Участники разделяют затраты и риски.	Риск неэффективного предоставления услуг, как правило, берет на себя поставщик услуг. Затраты на предоставление услуг могут быть возложены на материнскую компанию или члена группы.
Распределение между участниками выгод ведется пропорционально долям участников в общей совокупности вкладов.	Распределение основано на степени потребности компаний группы в оказываемых услугах, а также на наличии прав на обслуживание.
При присоединении / выходе участника из соглашения доли участников должны быть скорректированы в соответствии с принципом «вытянутой руки».	Прекращение или продление соглашения о предоставлении услуг одним из членов группы не влечет за собой никаких последствий для других получателей услуг.
Наличие письменного соглашения и соответствующей документации имеет важное значение при рассмотрении вопросов соблюдения участниками принципов налогового регулирования соглашений о распределении затрат.	На практике соглашения о предоставлении внутригрупповых услуг не всегда оформляется в официальном порядке, что обусловлено непосредственной связью между поставщиком и получателем услуг.

Источники:

1. Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), EU joint transfer pricing forum, Brussels, June 2012
2. OECD (2010), Chapter VII - VIII

Таким образом, ключевыми особенностями соглашений о распределении затрат, отличающими их от соглашений иного типа, являются:

1. *Обязательное разделение между участниками соглашения затрат и рисков;*
2. *Наличие у каждой стороны соглашения ожидаемой выгоды;*
3. *Пропорциональное соответствие ожидаемой участником выгоды его индивидуальному вкладу;*
4. *Наличие по итогам соглашения у каждого из участников отдельных прав на результаты совместной деятельности, ограниченных территориально, конкретной областью применения или иным способом.*

В завершение необходимо добавить, что Cost contribution arrangement представляет собой именно соглашение, а не контракт (договор). Контракты свойственны праву и на базовом уровне они требуют оферты, рассмотрения, принятия, намерения создать правовые отношения, а также являются юридически обязательными для заключивших их сторон. [14]

1.5 Классификация соглашений о распределении затрат

Ряд исследователей настаивает на одновременном существовании не только стандартного Cost contribution arrangement, описанного ОЭСР, но и его подвида – Cost sharing agreement (CSA).

Главная разница между CCAs и CSAs, установленная на практике, заключается в том, что к заключению CCAs прибегают при разработке, производстве или приобретении активов, услуг или прав, в то время как к CSAs обращаются при организации совместных действий, объектом которых выступают только нематериальные активы, [11] т.е. активы, имеющие стоимостное выражение, но не являющиеся физическими объектами (патенты, лицензии, ноу-хау и иные объекты интеллектуальной собственности).

Определение Cost sharing agreement нашло официальное отражение в Постановлениях Министерства финансов США. Согласно Разделу 1.482-7 Постановлений, CSA представляет собой «соглашение, в соответствии с которым стороны договорились о совместных затратах на разработку одного или нескольких

нематериальных активов пропорционально их долям в обоснованно ожидаемых выгодах от их индивидуального участия в разработке нематериальных активов, закрепленного соглашением».

Сравнивая два определения, можно отметить, что определение Cost contribution arrangement (в отличии от Cost sharing agreement) обладает более широкой направленностью. Таблица 3, приведенная ниже, наглядно демонстрирует различия между CCA и CSA по шести показателям.

Таблица 3 – Сравнение Cost contribution arrangement и Cost sharing agreement

	CCA	CSA
<i>Организация</i>	Рамочное соглашение	Соглашение / договоренность
<i>Участники</i>	Коммерческие предприятия	Стороны
<i>Время</i>	Затраты и риски	Затраты
<i>Деятельность</i>	Разработка, производство или получение	Разработка
<i>Результат</i>	Активы, услуги, права	Нематериальные активы
<i>Распределение выгод</i>	На основе характера и степени заинтересованности каждого участника	Пропорционально доле вклада участника в соглашение

Источник: Kevin Holmes and Carin Holmes, Cost Contribution Arrangements, China and International Best Practice, 2005 // Centre for Accounting, Governance and Taxation Research, School of Accounting and Commercial Law, New Zealand

Руководство ОЭСР не приводит четкого разграничения между существующими соглашениями о распределении затрат в зависимости от их целевой направленности. В нем отмечается, что на практике можно выделить несколько типов данных соглашений, и, вероятно, самым распространенным из них является соглашение о совместной разработке нематериальных активов, в котором каждый участник получает долю прав в разработанных активах. [2] Однако «соглашения о распределении затрат не должны ограничиваться только этой сферой деятельности».

[2]

В соответствии с другой классификацией все соглашения о распределении затрат исходя из практического опыта их применения можно поделить на три основные группы:

1. *Соглашения, заключаемые при желании сторон осуществить совместные исследования или разработки, а также произвести / приобрести активы или права.*

Целью данной группы соглашений, как правило, является организация совместных исследований или разработок (R&D - Research and Development, НИОКР), что позволяет участникам соглашений получить общую выгоду либо нести приемлемые убытки, не ставящие под угрозу дальнейшее существование конкретной организации.

2. *Соглашения, заключаемые при желании сторон разделить между собой затраты на оказание услуг.*

Ключевой целью заключения подобных соглашений становятся не активы или права, а разделение между участниками затрат на оказание определенных услуг, использование которых до подписания соглашения осуществлялось сторонами в индивидуальном порядке.

3. *Соглашения, сочетающие в себе цели двух вышеприведенных групп соглашений.*

Цель данной группы соглашений заключается не только в совместном проведении НИОКР или приобретении активов и прав, но и в последующем централизованном управлении новыми активами, а также в централизованном приобретении основных материалов для изготовления нового продукта, организации управленческих услуг или общей технической поддержки для всех участников договоренности.

Согласно третьей классификации, упомянутой в совместном отчете ОЭСР и G20, опубликованном в рамках проекта «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS – base erosion and profit shifting), на практике, как правило, имеют место два типа соглашений о распределении затрат:

1. *Соглашения, заключаемые в целях совместного развития, совершенствования, обслуживания, защиты или эксплуатации нематериальных / материальных активов, - «development CCAs»;*
2. *Соглашения, заключаемые с целью совместного приобретения услуг, - «services CCAs».*

Первый тип соглашений способствует созданию как текущих, так и будущих выгод. Второй же тип направлен только на формирование текущих выгод. [15]

Несмотря на различия в подходах к вопросам соглашений о распределении затрат и попытки учесть различные аспекты, приведенные классификации не способны охватить всю вариабельность соглашений. CCAs / CSAs могут быть использованы при любом аккумулировании средств, образовании совместных рисков и затрат, разработке или приобретении активов и услуг. [11]

ГЛАВА 2 НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЗА РАСПРЕДЕЛЕНИЕМ ЗАТРАТ ВНУТРИ КОМПАНИЙ ОДНОЙ ГРУППЫ

Основные принципы налогового регулирования распределения затрат внутри взаимозависимыми компаниями изложены в уже упомянутом ранее Руководстве ОЭСР.

Согласно данному Руководству анализ правомерности распределения затрат группой взаимозависимых лиц должен включать в себя исследование трех основных вопросов, и определение соответствия условий СРЗ принципу осуществления сделок на рыночных условиях является лишь одним из них:

- *Реальность оказания услуг* (Глава VII Руководства ОЭСР «Внутригрупповые услуги»);
- *Соответствие цены таких услуг цене, определенной в соответствии с принципом «вытянутой руки»* (Глава VII Руководства ОЭСР «Внутригрупповые услуги»);
- *Соответствие условий заключенных соглашений о распределении затрат принципу «вытянутой руки»* (Глава VIII Руководства ОЭСР «Соглашения о распределении затрат»).

2.1 Принцип «вытянутой руки»

Ключевым фактором, свидетельствующим о правомерном применении в целях налогообложения соглашения о распределении затрат, заключенного между взаимозависимыми лицами, является соответствие данного соглашения принципу «вытянутой руки» (arm's length principle), т.е. принципу осуществления сделок на рыночных условиях. Данный принцип изложен в параграфе 1 статьи 9 Модельной налоговой конвенции ОЭСР (Model Tax Convention on Income and on Capital), формирующей основы для двусторонних международных налоговых соглашений, и звучит следующим образом: «Если условия между двумя взаимозависимыми компаниями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях отличаются от условий, которые были бы установлены между независимыми компаниями, то любая прибыль, которая возникла бы при осуществлении сделки на рыночных условиях и должна была бы принадлежать одной из компаний, но не принадлежит ей в силу осуществления сделки не на рыночных условиях, может быть включена в прибыль этой компании и, соответственно, подвергнута налогообложению».

Главная идея принципа «вытянутой руки» заключается в следующем. Независимые друг от друга партнеры по бизнесу заключают сделки, коммерческие и финансовые условия которых определены влиянием рыночных факторов. То есть можно сказать, что самостоятельные независимые фирмы находятся друг от друга на расстоянии вытянутой руки, в то время как взаимозависимые компании в своей деятельности зачастую действуют «рука об руку», то есть не на основании рыночных принципов, устанавливая в договорах друг с другом условия, которые не установили бы независимые компании, ориентирующиеся исключительно на рыночные соображения. [2]

В отношении соглашений о распределении затрат его можно интерпретировать следующим образом: «вклады участников в соглашение должны соответствовать тому, что независимая компания согласилась бы внести при аналогичных обстоятельствах, принимая во внимание выгоды, которые она ожидает обоснованно получить от соглашения». [2] Другими словами, вклад каждого участника должен быть соразмерен выгоде, которую он ожидает получить от участия в совместной деятельности. [4]

2.2 Выявление наличия либо отсутствия факта оказания услуг внутри компаний одной группы

В соответствии с принципом осуществления сделок на рыночных условиях ответ на вопрос о том, были ли предоставлены услуги внутри группы в случае осуществления деятельности одним членом группы для другого члена группы, должен зависеть от того, несет ли эта деятельность *экономическую* или *коммерческую* выгоду соответствующему члену группы – получателю услуг.

Согласно Руководству ОЭСР это можно определить, проанализировав, будет ли независимая компания в сопоставимых условиях готова заплатить другой независимой компании за предоставленные услуги или она воспользуется внутренними ресурсами для получения такого же результата. Если вид деятельности не относится к такому, за который независимая компания готова заплатить или выполнить своими силами, такая деятельность, как правило, не должна в соответствии с принципом осуществления сделок на рыночных условиях рассматриваться как услуга внутри группы.

Как показывает практика, предложенный выше анализ зависит от конкретных фактов и обстоятельств дела и невозможен без учета всей специфики сложившейся ситуации. Тем не менее можно сформулировать ряд принципов, способствующих выявлению того, как можно проанализировать отдельные типичные виды деятельности, осуществляемые в рамках мультинациональной группы.

Если услуги оказываются одной из компаний группы для удовлетворения потребностей одного или нескольких конкретных членов той же группы, то определить, была ли оказана услуга, достаточно просто. Как правило, независимая компания в сопоставимых условиях могла бы удовлетворить такую потребность с помощью внутренних ресурсов или с привлечением третьих лиц. Следовательно, при таких обстоятельствах, как правило, можно утверждать наличие факта оказания услуг внутри группы (в качестве примера такой услуги внутри группы Руководство ОЭСР приводит ремонт взаимозависимой компанией оборудования, используемого в производстве другой компанией мультинациональной группы).

Более сложного анализа требует ситуация, при которой деятельность взаимозависимой компании направлена одновременно на несколько членов группы или на группу в целом. В отдельных случаях деятельность внутри группы может быть направлена в пользу членов группы, несмотря на то, что эти члены группы не

испытывают в этом необходимости (и не готовы были бы заплатить за нее, если бы выступали в роли независимых компаний). Такая деятельность ведется членом группы (как правило, материнской компанией или региональной компанией-холдингом) только по причине его участия в капитале одного или более членов группы, то есть в силу статуса акционера.

По мнению ОЭСР, ведение такой деятельности не может служить основанием для требования оплаты от компаний, в отношении которых она ведется. Такую деятельность следует считать акционерной и не следует путать с организационной. Тем не менее, если, например, материнская компания занимается привлечением средств от имени другого члена группы, который использует их для приобретения новой компании, такая деятельность материнской компании, как правило, будет рассматриваться как предоставление услуг данному члену группы.

Выяснить, подпадает ли деятельность материнской компании под определение акционерной деятельности, можно, исходя из того, будет ли готово независимая компания в сопоставимых условиях и при сопоставимых обстоятельствах оплатить эти услуги или затратить ресурсы, чтобы решить задачу собственными силами.

ОЭСР также заявляет, что факт предоставления услуг внутри группы не существует, если деятельность одного члена группы практически дублирует функции другого члена группы по решению задач собственными силами, или если эти функции выполняются в отношении другого члена группы третьими лицами. Исключение из правила могут составлять те случаи, когда дублирующие услуги оказываются временно (к примеру, в случае реорганизации мультинациональной группы для централизации функций управления). Исключением также являются случаи, когда дублирование происходит в целях снижения риска принятия неправильного решения по коммерческим вопросам. [2]

Аналогичным образом взаимозависимая компания не должна рассматриваться получателем услуг внутри группы, если у него возникает непредвиденная выгода, вызванная только тем, что компания является частью большой структуры, а не вследствие осуществления какой-либо деятельности.

Помимо всего вышесказанного, ОЭСР добавляет, что, принимая решение о том, оплачивались ли бы услуги независимыми компаниями, было бы разумно также проанализировать, каким образом была бы оформлена сделка, если бы она

происходила между независимыми компаниями, не связанными друг с другом, на условиях правовой и коммерческой самостоятельности.

2.3 Определение соответствия цены внутригрупповых услуг цене, определенной в соответствии с принципом «вытянутой руки»

После того как будет установлено, что услуги внутри группы оказывались, необходимо определить (как и в случае с другими видами платежей внутри группы), соответствует ли сумма оплаты (совокупность взносов всех участников соглашения о распределении затрат), если таковая была, принципу осуществления сделок на рыночных условиях, т.е. является ли стоимость услуг внутри группы приемлемой для независимых компаний в сопоставимых условиях.

Для этих целей ОЭСР советует налоговым органам выяснить, какие договоренности взаимозависимые компании фактически заключили, чтобы способствовать уплате платежей за услуги, и имели ли место эти договоренности.

В некоторых случаях договоренности, достигнутые для оказания услуг внутри группы выявить просто. Это, например, такие случаи, когда мультинациональная группа использует метод прямого отнесения затрат (direct charge method), то есть когда взаимозависимые компании должны оплатить определенные услуги. В целом метод прямого отнесения затрат значительно облегчает практическую работу налоговых органов, поскольку он позволяет четко определить, какие услуги были оказаны, и на каком основании был произведен платеж. Следовательно, метод прямого отнесения затрат помогает выяснить, соответствует ли стоимость услуг рыночному уровню. [2]

В ряде случаев стоимость услуг внутри группы подлежит включению в другие платежи, распределяемые между членами группы либо договоренности внутри группы вообще не предполагают предъявления услуг внутри группы к оплате другими компаниями группы. В этой ситуации мультинациональным группам не остается другого выбора, кроме как использовать методы отнесения и пропорционального распределения затрат, зачастую требующих некоторой оценки или аппроксимации.

Такие методы обычно называются методами отнесения затрат путем распределения по установленному принципу (indirect-charge method), и их применение должно быть приемлемо при условии, что ценность услуг для

получателей и объем оказания сопоставимых услуг между независимыми компаниями тщательно проанализированы. При этом данные методы расчета вознаграждения обычно не должны применяться, если конкретные услуги, составляющие основную деятельность компании, предоставляются не только взаимозависимым компаниям, но и третьим лицам.

При определении рыночной цены для услуг, оказанных внутри группы, необходимо рассмотреть вопрос с точки зрения и поставщика, и получателя услуг. В этой связи следует ответить на вопрос о ценности услуги для получателя, о том, сколько сопоставимая независимая компания готова была бы заплатить за эту услугу при сопоставимых обстоятельствах, а также о затратах поставщика услуг.

Согласно Руководству ОЭСР, метод для определения рыночной цены трансфертного ценообразования должен выбираться с учетом прочих рекомендаций Руководства (Главы I, II, и III). Зачастую применение этих рекомендаций приводит к использованию метода сопоставимой неконтролируемой цены (СНЦ) или затратного метода в отношении определения цены услуг, оказываемых внутри группы.

Метод сопоставимой неконтролируемой цены, вероятно, будет использоваться, если на рынке получателя между независимыми компаниями оказывается сопоставимая услуга, или если взаимозависимая компания оказывает услуги независимой компании при сопоставимых обстоятельствах. Затратный метод больше подходит в том случае, когда характер деятельности, используемые активы и принимаемые риски сопоставимы с функциями, активами и рисками независимых компаний.

В зависимости от метода, применяемого для установления рыночной цены услуг, предоставляемых внутри группы, может возникнуть вопрос о необходимости заложить в их стоимость прибыль поставщика услуг, так как в сделках на рыночных условиях независимая компания обычно стремится сформировать такую цену услуг, которая бы приносила прибыль, а не предоставлять услуги по их себестоимости.

Также необходимо рассмотреть имеющиеся в распоряжении получателя экономические альтернативы. Тем не менее, существуют обстоятельства, при которых независимая компания может не получать прибыль от деятельности по оказанию услуг, например, если расходы поставщика (предполагаемые или фактические) превышают рыночную цену, но при этом поставщик соглашается

оказывать эти услуги, чтобы повысить свою прибыль, возможно, за счет увеличения количества направлений своей деятельности. Поэтому применение рыночной цены не всегда означает получение прибыли для взаимозависимой компании, оказывающей услуги внутри группы. [2]

2.4 Определение соответствия соглашения о распределении затрат принципу «вытянутой руки»

В соответствии с Руководством ОЭСР, определение соответствия заключенного участниками соглашения принципу «вытянутой руки» (принципу осуществления сделок на рыночных условиях) состоит из трех последовательных стадий.

1. Определение списка участников СРЗ

Сторона соглашения не может считаться участником СРЗ, если она не имеет обоснованных ожиданий в отношении получения выгод от деятельности, определенной в рамках СРЗ (концепция взаимной выгоды). Каждому из участников соглашения должно быть предоставлено долевое бенефициарное право на последующее получение выгод от предмета СРЗ. При этом каждый участник должен обладать обоснованными ожиданиями прямо или косвенно воспользоваться своим бенефициарным правом. [2]

Руководство ОЭСР отмечает, что на практике могут встречаться случаи, когда участники СРЗ принимают решение о возможности осуществления всей или части деятельности, представляющей собой предмет соглашения, сторонней организацией, которая не представляет собой участника соглашения согласно стандартной для СРЗ концепции взаимной выгоды. В данном случае уместным и правомерным может стать выполнение сторонней компанией своих обязательств на платной основе по рыночным ценам. [2]

2. Определение вклада каждого из участников в совместную деятельность

Согласно принципу осуществления сделок на рыночных условиях, стоимость вклада каждого участника СРЗ должна соответствовать стоимости этого вклада, которая была бы определена независимыми компаниями в аналогичных обстоятельствах.

В процессе оценки необходимо учитывать все виды вкладов участников, включая имущество или услуги, которые частично используются для целей СРЗ и частично применяются участником в процессе ведения индивидуальной коммерческой деятельности. Если участник вносит в качестве вклада в СРЗ право частичного использования основных средств или осуществляет надзорные, канцелярские и административные функции как в рамках СРЗ, так и в рамках своего собственного бизнеса, то необходимо коммерческим путем в соответствии с принятыми принципами бухгалтерского учета и реальными фактами определить пропорциональную долю активов и услуг, используемых в деятельности СРЗ. При наличии разных юрисдикций может возникнуть необходимость применения дополнительных корректировок. [2]

Для корректировки пропорциональных долей вкладов участников могут потребоваться корректирующие платежи. Корректирующий платеж представляет собой платеж, осуществляемый, как правило, одним или несколькими участниками в пользу другого участника для корректировки пропорциональной доли их вклада, увеличивающий стоимость участия плательщика и уменьшающий стоимость вклада получателя на сумму платежа. [2]

3. Определение обоснованности распределения.

Согласно Руководству ОЭСР, универсального правила, позволяющего определить пропорциональное соответствие доли каждого участника соглашения в общей совокупности вкладов его доле в общем объеме выгод, не существует. Целью анализа является оценка долей в выгодах, которые предположительно получит каждый участник, и распределение вкладов в той же пропорции.

Доли сторон в ожидаемых выгодах могут быть рассчитаны, к примеру, путем получения ими дополнительного предполагаемого дохода или исходя из экономии затрат. В некоторых случаях успешным выходом из данной ситуации станет использование цены, применяемой на рынке при продаже аналогичных активов или услуг.

По заявлению ОЭСР, на практике часто применяется метод, заключающийся в отражении пропорциональных долей участников в ожидаемых выгодах с применением принципа распределения, который позволяет учесть реализацию, количество использованных, произведенных или проданных единиц, валовую или

операционную прибыль, количество сотрудников, вложенный капитал и другие показатели. При этом правомерность использования конкретных показателей на практике будет зависеть от характера деятельности, определенной СРЗ и от связи принципа распределения с ожидаемыми выгодами. [2]

Какой бы метод распределения не использовался, может потребоваться внесение корректировок в используемые оценки, чтобы учесть разницы в ожидаемых выгодах, которые будут получены участниками, например, в отношении сроков получения ожидаемых выгод, являются ли их права эксклюзивными, различные риски, связанные с получением ими выгод, и т.д. Наиболее подходящий для участника СРЗ принцип распределения со временем может измениться.

При выборе метода распределения также следует учесть, включает ли соглашение о распределении затрат различные виды деятельности. Вероятно, наиболее целесообразным станет применение нескольких принципов распределения. [2]

По итогам проведения проверки соглашение о распределении затрат будет квалифицировано как соответствующее принципу осуществления сделок на рыночных условиях в том случае, если пропорциональная доля каждого участника в общей совокупности вкладов в соглашение, скорректированной на сумму корректирующих платежей, соответствует пропорциональной доли участника в общих ожидаемых выгодах от соглашения. Если данное условие не соблюдается, то «вознаграждение, полученное как минимум одним участником за свой вклад, будет несоразмерным, и вознаграждение, полученное как минимум одним другим участником за его вклад, будет избыточным относительно того, что получили бы независимые компании». [2]

2.5 Налоговые последствия при заключении соглашений о распределении затрат не на рыночных условиях

Согласно Руководству ОЭСР, заключение соглашения о распределении затрат не на рыночных условиях влечет за собой следующие ответные меры со стороны налоговых органов:

1. *Корректировка вкладов участников*

Если пропорциональная доля участника в общей совокупности вкладов в соглашение, скорректированной на сумму корректирующих платежей, не соответствует пропорциональной доле участника в общей совокупности выгод, налоговые органы имеют право на проведение корректировки вклада данного участника. Данная корректировка может заключаться в начислении корректирующего платежа одним и нескольким участникам в отношении другого участника СРЗ. При этом ОЭСР рекомендует налоговым органам воздержаться от внесения корректировок, если они не значительны. [2]

2. Частичное или полное непризнание условий СРЗ

Непризнание условий СРЗ может быть правомерным в том случае, если коммерческая сущность соглашения отличается от условий, предположительно согласованных участниками. Если в течении определенного времени имело место существенное несоответствие между пропорциональной долей вкладов участника (с поправкой на сумму корректирующих платежей) и его пропорциональной долей ожидаемых выгод, налоговые органы имеют право не признать часть или все предусмотренные условия соглашения

При обстоятельствах, свидетельствующих о попытке злоупотребления правилами, регулируемыми СРЗ, налоговые органы наделены правом не признавать соглашение в полном объеме.

2.6 Принципы налогообложения вкладов и корректирующих платежей

Вклад участника в соглашение о распределении затрат должен учитываться для целей налогообложения так же, как и при применении к данному участнику общей системы налогообложения (как если бы вклады были внесены из источников вне СРЗ для осуществления деятельности, являющейся предметом СРЗ). Характер вклада участника зависит от характера деятельности, определенной соглашением, и напрямую влияет на его признание для целей налогообложения. В большинстве случаев вклады рассматриваются в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Никакая часть вклада участника не является роялти, выплачиваемым за использование активов. Исключение составляют случаи, когда произведенный вклад предоставляет стороне соглашения только право на

использование активов без присвоения долевого бенефициарного права на выгоды от самих активов. [2]

В момент внесения вклада доход вкладчику, как правило, не начисляется, т.к. в большинстве случаев вклад и выгоды от участия в соглашении относятся к разным налоговым периодам. Доход вкладчика по его вкладу будет признан либо в форме экономии затрат (когда доход непосредственно от деятельности в рамках СРЗ вообще не получен) или получен по мере того, как результаты деятельности приводят к возникновению дохода (или убытка), например, в случае НИОКР. В некоторых случаях, к примеру, при предоставлении услуг выгоды от соглашения могут быть получены участником и признаны в том же налоговом периоде, когда был внесен вклад. [2]

Корректирующий платеж должен учитываться для целей налогообложения как дополнительные затраты, понесенные плательщиком, и как возмещение (а, следовательно, уменьшение) затрат получателя. Корректирующий платеж не может быть классифицирован как роялти. Исключение составляют случаи, когда платеж предоставляет его плательщику только право на использование активов без присвоения долевого бенефициарного права на выгоды от самих активов. [2]

ОЭСР отмечает, что в некоторых случаях корректирующий платеж может превышать допустимые расходы, определяемые по правилам национальной налоговой системы. Превышение должно быть учтено как налогооблагаемая прибыль.

2.7 Вступление, выход и расторжение соглашений о распределении затрат

Соглашение о распределении затрат не должно сопровождаться жестким ограниченным перечнем участников, и при желании сторон новая компания может стать еще одним участником уже действующего СРЗ. Новый участник соглашения имеет право на получение доли во всех результатах от предыдущей деятельности в рамках СРЗ, включая незавершенные работы и новые знания. В данном случае имеет место фактическая передача части соответствующих долей участия «старых» участников СРЗ «новому».

Согласно принципу осуществления сделок на рыночных условиях, любая передача участниками ранее имевшихся у них прав новому участнику должна

компенсироваться исходя из рыночной стоимости переданной доли участия. Такая компенсация называется «платежом за вступление»¹ («buy-in» payment).

Сумма платежа за вступление должна определяться исходя из рыночной стоимости прав, получаемых новым участником. При этом во внимание должна приниматься пропорциональная доля участника в общих ожидаемых от соглашения выгодах. [2] Вполне вероятно, что результаты предыдущей деятельности, организованной в рамках СРЗ, могут не иметь стоимости вообще. В этом случае платеж за вступление в соглашение с нового участника не взимается.

Для целей налогообложения платеж за вступление должен учитываться так же, как и при применении к соответствующим участникам соглашения общих правил налогообложения (включая договоры об избежании двойного налогообложения), как если бы платеж был внесен извне СРЗ для приобретения доли участия, например, долевых прав на нематериальные активы, уже разработанные в рамках СРЗ, незавершенные работы и знания, полученные в результате предыдущей деятельности СРЗ.

Платеж за вступление в соглашение не является роялти. Исключение из данного правила составляют случаи, когда произведенный платеж дает плательщику право только на использование активов, принадлежащих участнику или третьей стороне, и не предоставляет долевое бенефициарное право на выгоды от самих активов. [2]

Аналогичные вопросы возникают и при выходе участника из СРЗ. Участник, желающий выйти из соглашения, может продать свою долю в результатах предыдущей деятельности СРЗ и незавершенных работах оставшимся участникам соглашения. Если имеет место фактическая передача прав на имущество на момент выхода участника, такая передача должна быть компенсирована в соответствии с принципом осуществления сделок на рыночных условиях. Данная компенсация называется «платежом за выход» («buy-out» payment). [2]

¹ Терминология может отличаться в зависимости от юрисдикции. В ряде случаев платежом за вступление может быть назван любой вклад (или корректирующий платеж), сопровождающий процесс передачи ранее существовавшего имущества или прав.

Платеж за выход из СРЗ не представляет собой роялти, выплачиваемыми за использование активов. Исключение составляют случаи, когда платеж дает плательщику только право на использование активов, принадлежащих выбывающему участнику соглашения, и плательщик лишен долевого бенефициарного права на выгоды от данных активов. Если результаты предыдущей деятельности в рамках СРЗ не имеют стоимости, платеж за выход не взимается.

В отличие от платежа за вступление, сумма платежа за выход должна учитывать перспективы деятельности остальных участников соглашения. В некоторых случаях выход из соглашения приводит к уменьшению стоимости деятельности, продолжающейся в рамках СРЗ без вышедшего участника, либо не увеличивает стоимость доли участия оставшихся в соглашении компаний (во втором из представленных вариантов платеж за выход участника будет не правомерным).

Для целей налогообложения платеж за выход должен учитываться так же, как и при применении общих правил налогообложения (включая договоры об избежании двойного налогообложения), как если бы платеж был внесен извне СРЗ как вознаграждение за продажу ранее существовавших прав. [2]

Необходимо отметить, что платежи за вступление и выход участника из соглашения не применяются в случае, когда целью СРЗ является только предоставление услуг, которые приобретаются участниками совместно и за которые производятся текущие платежи, а сами услуги не приводят к созданию какого-либо имущества или возникновению права. [2] Также ОЭСР отмечает, что в ряде случаев СРЗ могут не содержать четких прописанных условий в отношении последствий вступления и выхода участников из соглашения. При этом участники могут надлежащим образом производить соответствующие платежи и корректировать пропорциональные доли вкладов, если имеет место изменение состава СРЗ. Отсутствие в соглашении условий вступления / выхода участников не должно стать основанием для принятия налоговыми органами решения о неправомерном применении СРЗ. Тем не менее в идеале текст таких соглашений должен быть скорректирован. [2]

В случае прекращения соглашения о распределении затрат каждый из его участников должен получить доленое бенефициарное право на результаты

деятельности, осуществляемой в рамках соглашения, что производится согласно пропорциональной доле вкладов компании-участника в СРЗ в течение срока его действия с поправкой на сумму фактически произведенных корректирующих платежей, включая те, которые были осуществлены в связи с прекращением соглашения. Альтернативный вариант предусматривает возможность получения участником согласно принципу осуществления сделок на рыночных условиях надлежащей компенсации от одного или более участников соглашения за передачу доли участия в результатах деятельности по СРЗ. [2]

2.8 Структурирование и документирование соглашений о распределении затрат

Помимо всех вышеизложенных рекомендаций, направленных на проведении налогового контроля за соглашениями о распределении затрат, Руководство ОЭСР содержит рекомендации по структурированию и документированию данных соглашений.

Соглашения о распределении затрат должны быть структурированы в соответствии с принципом осуществления сделок на рыночных условиях. Как правило СРЗ, базирующиеся на рыночных условиях, удовлетворяют следующим принципам:

- в число участников СРЗ входят только те компании, которые должны получить взаимные выгоды от деятельности, организуемой в рамках соглашения (прямо или косвенно);
- в соглашении прописан характер и размер долевого бенефициарного права каждого из участников на результаты от деятельности в рамках СРЗ;
- в отношении долевого бенефициарного права на получение участниками выгод от результатов СРЗ не производится никаких дополнительных платежей, кроме вкладов в соглашение, корректирующих платежей и платежей за вступление;
- пропорциональные доли вкладов участников соглашения определены надлежащим образом с использованием метода распределения, отражающего распределение ожидаемых выгод;

- в целях отражения изменений пропорциональных долей участников в ожидаемых выгодах по истечении определенного периода времени соглашение допускает изменение корректирующих платежей или распределения вкладов участников;
- по мере вступления или выхода участников из СРЗ вносятся необходимые корректировки. [16]

По мнению представителей ОЭСР, к информации, которую следует закрепить в тексте соглашения относится следующее:

- перечень участников СРЗ;
- перечень иных взаимозависимых компаний, которые будут принимать участие в деятельности, оговоренной СРЗ, а также компаний, планирующих впоследствии применять результаты этой деятельности;
- упоминание сферы деятельности и описание проектов, выполняемых в рамках соглашения;
- сроки действия СРЗ;
- методы оценки пропорциональных долей участников в ожидаемых выгодах и прогнозы, используемые при оценке;
- форма и стоимостное выражение первоначального вклада каждого из участников, детальное описание методов определения стоимости вкладов участников, а также последовательность применения принципов бухгалтерского учета ко всем участникам при определении размера расходов и стоимости вкладов;
- распределение ответственности и задач в рамках осуществления деятельности, оговоренной в СРЗ, между участниками и иными компаниями;
- описание процедуры и последствий вступления или выхода участников из СРЗ, а также прекращений действия СРЗ;
- положения, закрепляющие возможность выплаты корректирующих платежей и возможность внесения корректировок в действующее соглашение в целях отражения изменений экономических условий. [2]

В течении срока действия соглашения в нем будет полезно отражать следующую информацию:

- все изменения, внесенные участниками в соглашение и последствия данных изменений;
- сопоставление прогнозов, использованных ранее при определении ожидаемых выгод от деятельности, определенной СРЗ, и фактических результатов;
- сумма годовых расходов, понесенных в связи с осуществлением деятельности в рамках СРЗ, форма и стоимость вклада каждого участника, внесенного в течение срока действия СРЗ, и детальное описание методов определения стоимости вкладов и последовательности применения принципов бухгалтерского учета ко всем участникам при определении суммы расходов и стоимости вкладов. [2]

При этом Руководство ОЭСР подчеркивает, что вышеприведенные перечни не устанавливают минимальный объем информации, которую следует закрепить в тексте соглашений, и не являются исчерпывающими, а лишь носят рекомендательный характер. [2]

2.9 Трудности, возникающие при проведении налогового контроля за соглашениями о распределении затрат

Наибольшее число трудностей, с которыми сталкиваются налогоплательщики и налоговые органы в процессе анализа заключенных соглашений о распределении затрат, связано с самим принципом «вытянутой руки», лежащем в основе данного анализа.

Практическая сложность применения принципа «вытянутой руки» заключается в том, что на практике взаимозависимые компании нередко заключают сделки, которые не стали бы заключать между собой независимые партнеры по бизнесу. В этом случае и сами налогоплательщики, и налоговые органы лишены прямых или косвенных данных об условиях, которые в аналогичной ситуации установились бы между независимыми сторонами соглашения.

По мнению ОЭСР, такие транзакции не всегда мотивированы уклонением от налогообложения, но все же они имеют место быть, так как компании, относящиеся

к одной группе, могут находиться в нормативно-правовых обстоятельствах, отличных от аналогичных обстоятельств независимых лиц. [2]

Помимо этого, по мнению ряда экспертов, принцип «вытянутой руки» не всегда учитывает эффект масштаба и взаимодействие различных видов деятельности, которые возникают в рамках интегрированной деятельности. Однако на практике отсутствуют широко распространённые объективные критерии распределения эффекта масштаба или преимуществ от интеграции между взаимозависимыми компаниями.

Другой, более распространенной проблемой является общая недостаточность имеющейся в наличии информации о сопоставимых сделках независимых компаний, а также трудность ее толкования или удаленное географическое месторасположения сторон, у которых ее могут запросить. Более того недоступность информации, необходимой для сопоставления, может заключаться в ее конфиденциальности или высоком уровне интеграции отрасли, способствовавшей отсутствию сопоставимости в целом.

Тем не менее принцип осуществления сделок на рыночных условиях на данный момент не имеет аналогов и страны-участницы ОЭСР по-прежнему считают, что именно этот принцип должен стоять в основе контроля за трансфертным ценообразованием.

Практика применения принципа «Вытянутой руки» стала достаточно широкой и многосторонней, в результате чего сформировалось общее понимание дела между бизнес-сообществом и налоговыми органами. Это распространенное понимание имеет огромное практическое значение для достижения задач поддержания на должном уровне базовых принципов налогообложения в каждой юрисдикций. По мнению Руководства ОЭСР, этот опыт необходимо использовать для дальнейшего усовершенствования принципа осуществления сделок на рыночных условиях, повышения качества его применения и повышения эффективности его управления путем выработки более четких рекомендаций для налогоплательщиков и более длительного срока анализа. [2]

Иным аспектом, влияющим на повышение уровня сложности оценки СРЗ, являются сами предметы соглашения, а именно нематериальные активы, которые в ряде случаев могут быть уникальны и могут не иметь аналогов в рядах независимых лиц, в связи с чем у налогоплательщиков и налоговых органов будут также отсутствовать сведения об условиях, которые в анализируемой ситуации установились бы между независимыми сторонами соглашения о распределении затрат. Однако все это объясняется сложной многосторонней природой нематериальных активов и стремлением к прогрессу и развитию здоровой конкурентной среды, ограничение которых представляется явно нецелесообразным.

2.10 Совершенствование правил регулирования соглашений о распределении затрат в рамках проекта BEPS

Международный проект по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения – BEPS (base erosion and profit shifting) – стал следствием опасений целого ряда государств существенной потери налоговых поступлений в связи с уклонением от налогообложения отдельных представителей бизнес-среды.

По итогам отчета BEPS были сформулированы ключевые предпосылки для размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения, а также оглашен перечень областей, требующих наиболее пристального контроля, среди которых была названа и область трансфертного ценообразования. [17]

В середине 2013 года в рамках проекта BEPS рабочей группой был представлен список мероприятий, состоящий из 15 целенаправленных шагов, ориентированных на улучшение сложившейся ситуации и борьбу с уклонением от налогообложения.

Одна из запланированных мер направлена на совершенствование правил, способных предотвратить BEPS путем перемещения нематериальных активов среди членов компаний одной группы (Action 8, «Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: Intangibles»).

В настоящее время итоговая версия документа, содержащего предложения по дальнейшему совершенствованию правил регулирования соглашений о распределении затрат, еще не опубликована. Тем не менее в апреле 2015 года вниманию общественности был представлен официальный релиз будущего

документа, в который вошли предполагаемые изменения и дополнения Главы VIII Руководства ОЭСР.

В первую очередь необходимо отметить, что предварительный отчет наделяет правила Руководства в отношении CCAs большим статусом и полномочиями. Релиз будущего отчета по проекту BEPS закрепляет положение, согласно которому анализ структуры соглашений о распределении затрат должен быть проведен в соответствии с положениями Главы VIII и иными положениями Руководства и основан на надлежащей документации. До этого момента правила регулирования CCAs открыто заявляли о том, что собранные в рамках Руководства положения не способны решить всех возникающих по соглашениям вопросов и требуют проведения дополнительного анализа каждого конкретного соглашения.

Более того, рабочая группа проекта BEPS изменила подход к самому определению понятия «соглашение о распределении затрат», делая акцент на том, что материальные / нематериальные активы или услуги, являющиеся предметом соглашения, должны создавать прямую выгоду для бизнеса каждого участника соглашения. В опубликованном релизе BEPS соглашения о распределении затрат представляют собой «контрактное соглашение между деловыми предприятиями, направленное на разделение вкладов и рисков, связанных с совместной разработкой, производством или получением нематериальных активов, материальных активов или услуг, основанное на понимании того, что такие нематериальные активы, материальные активы или услуги создают прямые выгоды для бизнеса каждого из участников соглашения». [15]

При этом в данной версии определения CCAs затраты участников соглашения впервые были переименованы во вклады в соглашение. А обобщенное понятие «активы» заменено на уточняющие словосочетания «нематериальные активы» и «материальные активы». Аналогичным образом новая редакция Главы VIII Руководства поясняет, что «в рамках соглашения о распределении затрат каждый участник соглашения получает свою долю прав на разработанные нематериальные и (или) материальные активы».

Помимо изменений в определении CPЗ, обновленная версия Главы VI Руководства добавляет, что заключение CPЗ в целях развития нематериальных активов может устранить необходимость в сложных механизмах кросс-

лицензирования и заменить их на более рациональное распределение вкладов и рисков. А в некоторых случаях может использоваться в качестве выгодного сторонам инструмента упрощения и группировки целого ряда сделок. [15]

Рабочая группа ОЭСР впервые приводит свою классификацию применяемых на практике соглашений о распределении затрат и, как уже говорилось выше, делит все соглашения на соглашения, заключаемые в целях совместного развития, совершенствования, обслуживания, защиты или эксплуатации нематериальных / материальных активов, - «*development CCAs*», а также соглашения, заключаемые с целью совместного приобретения услуг, - «*services CCAs*».

ОЭСР также впервые акцентирует внимание на том, что вклады участников в соглашение могут принимать различные формы. В частности, для «*services CCAs*» наиболее распространенной формой вкладов является выполнение конкретных услуг, а вклады в «*development CCAs*» зачастую сопровождаются привлечением уже имеющихся материальных и нематериальных активов.

Более того, изменен подход и к самому понятию вклада. В новой предварительной редакции Главы VIII термин «вклады» включает в себя не только начальное вложение конкретной компании в СРЗ, но и уплаченные при необходимости корректирующие платежи.

Помимо перечисленных изменений, небольшие уточнения были сделаны и в разделе, посвященному налогообложению вкладов участников и применяемых в рамках соглашения корректирующих платежей.

Если говорить об информации, которую следует закрепить в тексте соглашения, то к уже содержащемуся в Руководстве ОЭСР перечню из девяти пунктов рабочая группа BEPS добавила еще один пункт, а именно «описание способа эксплуатации любых ожидаемых по итогам соглашения выгод (к примеру, нематериальных активов)». [15]

Иные положения действующего Руководства ОЭСР, направленные на налоговый контроль в сфере совместного несения расходов, остались без изменений,

что, в свою очередь, свидетельствует о наличии базовых неопровержимых положений, не изменившихся с течением времени по мере накопления опыта в данной сфере налоговых отношений и в настоящее время не имеющих аналогов.

ГЛАВА 3 ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ЗАКЛЮЧЕНИЯ СОГЛАШЕНИЙ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЗАТРАТ

3.1 Общий обзор заключения соглашений о распределении затрат в странах ОЭСР

В *Германии* соглашения о распределении затрат являются общей отличительной чертой немецких транснациональных корпораций и заключаются компаниями во всех отраслях промышленности. Как правило, такие соглашения охватывают проведение исследований и разработок, интеллектуальную собственность (за исключением технологий), а также услуги, предоставляемые сервисными центрами остальным компаниям группы.

Налоговые органы Германии уделяют анализу соглашений о распределении затрат повышенное внимание. При проведении контрольных мероприятий в отношении СРЗ налоговые органы следуют общим принципам, изложенным в Руководстве ОЭСР. Правила совместного несения расходов, установленные в Германии, не предусматривают ограничений на типы расходов, распределяемых в рамках соглашений, т.е. включению подлежат как прямые, так и косвенные затраты. Учет вмененных издержек в большинстве случаев не допускается. Немецкие правила относительно вопросов документации требуют оформлять соглашение о распределении затрат своевременно, представлять доказательства ожидаемых участниками выгод и демонстрировать полную прозрачность. [18]

Соглашения о распределении затрат в *Великобритании* являются наиболее распространенным инструментом получения нематериальных активов в нефтегазовой, фармацевтической сферах, а также сфере программного обеспечения. Великобритания включила руководящие принципы ОЭСР в сфере трансфертного ценообразования в свое национальное законодательство, и, следовательно, налоговые органы придерживаются подходов и принципов ОЭСР при анализе соглашений о распределении затрат. Конкретных ограничений в отношении СРЗ не предусмотрено, и они могут включать в себя затраты, связанные с предоставлением общих услуг, а также затраты, сопряженные с разработкой нематериальных активов.

Взносы участников соглашения, как правило, подлежат вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль в той степени, в которой они могут быть классифицированы как текущие затраты. Помимо этого, неоспоримым условием, действующим в отношении взносов, должно быть соответствие данных взносов принципу «вытянутой руки». Помимо этого, повышенное внимание налоговых органов направлено на определение целесообразности метода распределения. При необходимости проведения корректировок вкладов участников налоговые органы имеют право на применение к налогоплательщикам штрафных санкций. Лучшей защитой от штрафов является представление документации, подтверждающей соблюдение принципа «вытянутой руки». [18]

Соглашения о распределении затрат, заключаемые во *Франции*, нашли применение в тех отраслях, где исследования и разработки являются ключевым фактором (например, фармацевтика, биотехнологии, химикаты). При проведении анализа СРЗ налоговые органы Франции ориентированы на положения, закрепленные в Главе VIII Руководства ОЭСР. В соглашении о распределении затрат допускается учитывать как затраты на проведение НИОКР, так и затраты на предоставление участникам соглашения услуг. Уплата платежей за вступление / за выход из соглашения является строго обязательной. Платежи в рамках соглашений, объектом которых выступают нематериальные активы, могут рассматриваться в качестве затрат на приобретение данных активов и капитализироваться. Все заключаемые соглашения о распределении затрат подвергаются тщательной проверке. [18]

Соглашения о распределении затрат в *Австралии* популярны в научно-исследовательских и опытно-ориентированных отраслях промышленности, включая фармацевтическую промышленность, химическую промышленность и хай-тек и обычно заключаются в целях распределения затрат и рисков при разработке интеллектуальной собственности. Национальные правила регулирования СРЗ основаны на положениях Главы VIII Руководства ОЭСР. Вклады, осуществляемые участниками соглашения, подлежат вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль при условии соответствия принципу «вытянутой руки». Пропорциональность вкладов и выгод сторон соглашения является ключевым

фактором, влияющим на возможность предоставления налогового вычета. Платежи за вступление / за выход из соглашения должны отражать реальную стоимость активов (обычно нематериальных). Платежи за вступление, как правило, рассматриваются в качестве капитальных расходов.

При проведении анализа СРЗ внимание налоговых органов в существенной степени фокусируется на целесообразности применения метода распределения. Общие услуги, организуемые одним из членов транснациональной компании по отношению к другим представителям той же компании попадают под категорию управленческих услуг и не могут быть включены в соглашение о распределении затрат. Национальное законодательство Австралии закрепляет конкретные и подробные требования, предъявляемые к документированию СРЗ, в том числе требования к количественному обоснованию ожидаемых участниками выгод. Представление надлежащей документации уменьшает вероятность начисления корректирующих платежей и применения к участникам соглашения штрафных санкций. В Австралии отсутствует история крупных судебных разбирательств, имеющих отношение к соглашениям о распределении затрат. Тем не менее аудит в отношении СРЗ одной из крупных нефтяных компаний продолжался на протяжении 10 лет.

Если говорить об опыте *Канады*, то здесь соглашения о распределении затрат включают в себя как исследования и разработки, так и общие расходы на обслуживание. Канадское законодательство отличается понятием «квалифицированного соглашения о распределении затрат» (qualifying cost contribution arrangement, QCCA), что по сути обозначает те СРЗ, что соответствуют принципу осуществления сделок на рыночных условиях. Национальное законодательство страны предоставляет широкие возможности применения QCCA. Такие соглашения могут заключаться при совместном производстве, приобретении и разработке любой собственности, а также предоставлении и приобретении каких-либо услуг.

Согласно соглашению QCCA, расходы и риски должны распределяться пропорционально выгодам, которые каждый из участников соглашения ожидает обоснованно получить от имущества или услуг, являющихся предметом соглашения. Если взнос участника не соответствует доле ожидаемых им выгод, целесообразным

решением станет уплата корректирующих платежей. [20] Взносы участников в рамках СРЗ подлежат вычету в соответствии с принципами, установленными Руководством ОЭСР. Получаемая по итогам соглашения прибыль подлежит налогообложению, если это не противоречит заключенным соглашениям об избежании двойного налогообложения. Платежи за вступление / за выход из соглашения, как правило, рассматриваются в качестве приобретения или выбытия активов или иного имущества. Соглашения о распределении затрат подлежат детальной налоговой проверке, включая рассмотрение подтверждающей информации иностранного происхождения. [18]

В *Японии* соглашения о распределении затрат заключаются компаниями, относящимися к автомобильной, высокотехнологичной и нефтехимической промышленности. При проведении анализа соглашений о распределении затрат японские власти ориентированы на принципы, изложенные в Руководстве ОЭСР. Тем не менее все проведенные в рамках СРЗ платежи сначала анализируют в соответствии с внутренним налоговым законодательством.

Налоговые органы Японии предъявляют требование относительно полной прозрачности взносов участников соглашения и ожидаемых ими выгодах. Налогоплательщику может быть отказано в вычете вкладов, если ожидаемые им выгоды не соответствуют понесенным расходам. С выплат, организуемых иностранным получателям, может взиматься налог у источника выплаты, поскольку такие выплаты могут рассматриваться в качестве платежей за использование существующих нематериальных активов. Тем не менее должны быть соблюдены все обязательства по заключенным договорам об избежании двойного налогообложения. [18]

Возможность заключить соглашения о распределении затрат (CCA's / CSA's) присутствует во всех странах, входящих в состав ОЭСР. В большинстве рассмотренных стран данная возможность закреплена на законодательном уровне. Тем не менее доля стран ОЭСР, не внедривших в национальное законодательство положения о возможности совместного несения расходов, по-прежнему остается существенной и составляет 26,47% (Венгрия, Израиль, Мексика, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Словакия, Словения, Турция).

В ряде стран, где официальные положения относительно совместного несения компаниями расходов и заключения соответствующих соглашений в национальном законодательстве отсутствуют, открыто заявляется, что при рассмотрении вопросов СРЗ налоговые органы ориентируются на положения Руководства ОЭСР (например, в Венгрии).

Среди представленного выше списка стран Мексика является единственной страной со значимыми ограничениями в отношении ССА / CSA. В частности, заключение соглашений о распределении затрат возможно только между компаниями-резидентами государства и не допустимо при участии компаний-нерезидентов Мексики. [19]

В подавляющем большинстве случаев страны ОЭСР придерживаются позиции, согласно которой взносы участников соглашений о распределении затрат рассматриваются в качестве расходов и, соответственно, подлежат вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. При этом наличие в национальном законодательстве рассмотренных стран положений, официально закрепляющих возможность применения компаниями таких механизмов совместного несения расходов, как ССА / CSA, не оказывает на изложенный подход существенного влияния.

При отсутствии в законодательстве государства специальных положений, ориентированных на налоговый контроль за СРЗ, взносы участников соглашения в рамках СРЗ, как правило, подлежат вычету в соответствии со стандартными правилами вычета, закрепленными в налоговом законодательстве.

Среди рассмотренных стран Мексика является единственной страной, в которой взносы участников в соглашение о распределении затрат не подлежат вычету при расчете налога на прибыль.

Как правило, в большинстве рассмотренных стран ОЭСР в рамках соглашений о распределении затрат налог у источника выплаты не удерживается. Тем не менее в составе ОЭСР можно выделить группу стран, где данный вопрос решается в индивидуальном порядке (Мексика, Финляндия, Эстония).

В Польше удержание налога у источника выплаты в первую очередь будет зависеть от наличия договора об избежании двойного налогообложения. В Австрии налог у источника удерживается при уплате роялти и платежей за предоставление технических или коммерческих консалтинговых услуг, осуществляемых на территории Австрии.

3.2 Заключение соглашений о распределении затрат в США

3.2.1 Правила регулирования соглашений о распределении затрат и их ключевые изменения

Правила регулирования совместного несения расходов характеризуются в США длительной историей своего становления. Первые предпосылки возникновения свода положений, регулирующего данную сторону отношений компаний, были сформированы еще в 1968 году, однако не содержали положений относительно вопросов заключения соглашений о распределении затрат. Тем не менее данные правила уже содержали положение о том, что все внутригрупповые цены должны определяться исходя из принципа «вытянутой руки».

В 1986 году Конгрессом были приняты поправки в Налоговый кодекс, согласно которым Раздел 482 был дополнен «соразмерным с доходом стандартом» («commensurate-with-income standard»), согласно которому цены на внутригрупповые услуги или ставки роялти должны были быть соизмеримы с доходами от эксплуатации нематериальных активов, являющихся предметом данных внутригрупповых услуг и роялти.

В декабре 1995 года Служба внутренних доходов США выпустила первый свод правил совместного несения расходов, который вступил в силу с 1 января 1996 года.² Оценка совместного несения расходов базировались на «модели плательщика / получателя», согласно которой общие затраты рассматривались в качестве стоимости разработки нематериального актива, оговоренной с плательщиком, и последующего возмещения этих расходов со стороны получателя платежей. Права на использование материальных активов, полученных по итогам соглашения, распределялись в зависимости от территориального расположения бизнеса каждого из участников соглашения. При этом каждый участник соглашения получал

² Впоследствии обозначены как Правила 1995 года.

возможность на использование приобретенного нематериального актива как самостоятельно, так и в совокупности с активами, имеющимися в распоряжении компании до заключения соглашения о распределении затрат.

Одним из ключевых положений, предусмотренных в рамках Правил 1995 года, стало внедрение платежей за вступление в соглашение. Данные платежи предполагалось взимать со всех участников соглашения за использование уже существующих технологий, привлеченных к созданию нематериальных активов.

Согласно Правилам 1995 года, оценка платежей за вступление должна была быть проведена в соответствии с методом сопоставимой неконтролируемой цены (comparable uncontrolled transaction method), методом сопоставимой прибыли (comparable profits method), одним из методов распределения прибыли (profit split methods) или иными не указанными методами.

Помимо прочего, Правила 1995 года закрепили не менее важное положение, согласно которому взносы участников соглашения должны определяться исходя из выгоды, которую каждый из участников ожидает получить по итогам соглашения.

В 2005 году данное правило было дополнено идеей «платформы вкладов», представляющей собой совокупность вкладов всех участников соглашения и направленной на то, чтобы в полной мере учитывать все передаваемые нематериальные активы. Платформа позволила внедрить возможность учета более широкого спектра вкладов, нежели было предусмотрено правилами ранее, а также способствовала развитию положения о том, что срок службы уже существующих нематериальных активов, привлекаемых сторонами соглашения к развитию новых нематериальных активов, является практически неограниченным и не должен истекать в момент появления нового нематериального актива.

Помимо этого, Правила 2005 года внедрили применение так называемой «модели инвестора», согласно которой участники соглашения о разделе затрат получают по итогам соглашения доход, соответствующий их доле расходов в проведенных исследованиях.

Переходные правила 2008 года предложили пять методов для оценки платежей в рамках соглашений о распределении затрат (cost-sharing buy-ins), в настоящее время именуемых платформой вкладов (Platform Contribution Transactions, PCTs), и

представили руководство по применению правила лучшего метода (Best Method Rule) при определении стоимости платформы вкладов. Эти методы включают метод сопоставимых рыночных цен (comparable uncontrolled transaction method), метод расчёта по доходам (income method), метод цены приобретения (acquisition price method), метод распределения остаточной прибыли (residual profit split method) и метод рыночной капитализации (market capitalisation method). Кроме того, переходные правила 2008 года утвердили использование диапазона рыночных цен (arm's-length range) при определении стоимости платформы вкладов.

Переходные правила 2008 года также существенно изменили применение «модели инвестора» - концепции, введённой предлагаемыми правилами, изданными в августе 2005 года (August 2005 Proposed Regulations). Модель инвестора оценивает надёжность метода, основанного на предположении, что норма прибыли, ожидаемая на дату платформы вкладов, как для лицензиара, так и для лицензиата, должна быть эквивалентна соответствующей ставке дисконтирования для их деятельности в рамках соглашений о разделении затрат. Кроме того, данная модель показывает, что текущая стоимость поступлений, относящихся к соглашениям о разделении затрат, как для лицензиара, так и для лицензиата, не должна превышать текущую стоимость доходов, связанных с лучшей реальной альтернативой соглашения о разделении затрат (best realistic alternative to the CSA). В случае соглашения о разделении затрат переходные правила 2008 года указывали, что такой альтернативой, вероятнее всего, будет лицензионное соглашение с соответствующими корректировками для различных уровней риска, принятого в таких соглашениях. [20]

Окончательная редакция правил о разделении затрат в основном заимствует принципы и методы трансфертного ценообразования, описанные в переходных правилах 2008 года, для оценки платформы вкладов и частично опирается на модель инвестора. Тем не менее окончательная редакция правил дополнительно разъясняет параметры, используемые при применении обозначенных методов, такие как налоговые ставки и ставки дисконтирования. [20]

Переходные правила 2008 года определяют сферу нематериальных активов не просто как широкий перечень ресурсов или навыков, которые могут быть использованы, и вводят концепцию того, что любые «ресурсы, права или навыки» - в том числе ресурсы в форме услуг, например – должны быть компенсированы.

Окончательная редакция правил закрепляет последовательную реализацию этой концепции во всём нормативном языке, используя понятие «ресурсы, права и навыки» вместо понятия «нематериальные активы, как и в переходных правилах 2008 года. [20]

Существенным изменением в переходных правилах 2008 года, которое сохранилось в окончательной редакции правил, является, так называемое, правило «периодической корректировки» (periodic adjustment), которое позволяет Службе Внутренних Доходов США (но не самому налогоплательщику) корректировать взносы в платформу вкладов на основе фактических результатов. В отличие от правила «соразмерности доходам» (commensurate with income), переходные правила 2008 года предоставляли возможность превышения прибыли лицензиата (рассчитанной до разделения затрат и платежей в платформу вкладов) в полтора раза по сравнению с его «инвестициями». (Для этих целей, и прибыль, и «инвестиции» рассчитываются по приведённой стоимости.) Таким образом, если прибыль лицензиата в полтора раза превышает его платформу вкладов и платежи по приведённой стоимости в рамках разделения затрат (cost-sharing payments), корректировка производится с применением метода распределения остаточной прибыли, описанного в переходных правилах 2008 года. [20]

Переходные правила 2008 года внесли существенные изменения, в соответствии с которыми коэффициенты по разумно ожидаемой экономической выгоде (Reasonably Anticipated Benefit ratios) рассчитываются на основании соглашений о разделении затрат. В настоящее время существует обязательное требование о том, что такие коэффициенты могут быть рассчитаны за весь период эксплуатации нематериальных активов, затраты по которым разделены. Заключительные правила запрещают любые ретроспективные изменения в разделении разумно ожидаемой экономической выгоды за предыдущие годы на основании обновлённой информации об относительных преимуществах, которые были достигнуты в предыдущем году. [20]

3.2.2 Практика применения соглашений о распределении затрат

Согласно исследованиям, проведенным Высшей школой бизнеса Стэнфорда, можно выделить несколько ключевых факторов, влияющих на привлекательность соглашений о распределении затрат в США.

В первую очередь, соглашения способствуют смещению доходов транснациональных компаний в направлении иностранных юрисдикций. Во-вторых, информация о стоимости нематериальных активов, складывающаяся из совокупности вкладов сторон соглашения о распределении затрат, как правило, является конфиденциальной и наиболее точную оценку возможностей применения таких активов может провести только сама транснациональная компания, заинтересованная в процессе их разработки. В-третьих, Постановления Министерства финансов США наделяют налоговые органы полномочиями задним числом проводить корректировку взносов участников соглашения в соответствии со «соизмеримым с доходом» стандартом. [21]

Проблемы практики применения соглашений о распределении затрат, которые возникают в США, как правило принимают одну или обе из двух форм. Первая касается расчёта затрат на НИОКР, которые будут распределены между участниками соглашения. Вторая связана с расчётом платежей в рамках соглашений о распределении затрат (buy-in payment). [8]

Одно из первых судебных дел, в котором отражался подход Службы Внутренних Доходов США к оценке платежей в рамках соглашений о распределении затрат, было дело Veritas. [22] Дело было начато в 2006 году и получило окончательное разрешение в декабре 2009 года. Служба Внутренних Доходов проводила проверку соглашений о разделении затрат компании Veritas с 1999 года по 2001 год, применяя метод расчёта по доходам и концепцию платформы вкладов, которая была введена в предлагаемых правилах 2005 года (2005 Proposed Regulations) и далее закреплена в переходных правилах 2008 года (2008 Temporary Regulations). Метод расчёта по доходам не содержался в правилах, применявшихся к годам, о которых в данном случае идёт речь. Компания Veritas-US (США), которая являлась в то время крупнейшим разработчиком и производителем компьютерного программного обеспечения, заключила соглашение о распределении затрат и

лицензионное соглашение со своей дочерней компанией Veritas-Ireland (Ирландия). Veritas-US гарантировала Veritas-Ireland право использовать нематериальные активы в обмен на единовременную выплату роялти (lump-sum royalty payment) в размере 166 миллионов долларов. Служба Внутренних Доходов не приняла используемый Veritas подход, основанный на методе сопоставимых рыночных цен, и применила метод расчёта по доходам в целях определения размера платежа в рамках соглашений о распределении затрат – в результате чего сумма единовременной выплаты роялти составила 1,675 миллиардов долларов.³ Столь существенное различие в оценках компании и Службы Внутренних Доходов было вызвано тем, что у каждой из сторон было разное понимание того, что считать нематериальным имуществом.

Налоговый суд США (Tax Court) с небольшими корректировками принял подход Veritas, основанный на методе сопоставимых рыночных цен, а не подход Службы Внутренних Доходов, основанный на методе расчёта по доходам. Суд изложил несколько причин, по которым он отклонил подход Службы Внутренних Доходов. Первая причина заключалась в том, что суд признал, что Службе Внутренних Доходов не удалось корректно провести различие между уже существующими материальными активами (pre-existing intangibles) и нематериальными активами, которые ожидается получить в дальнейшем (subsequently developed intangibles), таким образом, в состав платежей в рамках соглашений о распределении затрат (buy-in payment), были ошибочно включены дополнительные нематериальные активы. Вторая причина была связана с включением Службой Внутренних Доходов в состав нематериальных активов доступа к команде исследователей и маркетологов, которые не признаются нематериальными активами согласно правилам трансфертного ценообразования 1996 года (1996 US transfer pricing regulations). Третьей причиной стало то, что, согласно постановлению суда, Служба Внутренних Доходов некорректно определила срок полезного использования передаваемых активов как бессрочный (perpetual useful life to transferred intangibles) – в то время как суд определил четыре года в качестве срока полезного использования.

³ Данные факты изложены здесь: A. Lin and D.R. Wright, The Tax Court Decision in VERITAS: A Comment, 17 Intl. Transfer Pricing J. 2 (2010), Journals IBFD.

Суд отклонил подход Службы Внутренних Доходов, основанный на методе расчёта по доходам, а также опроверг её позицию, заключающуюся в том, что нематериальные активы могут служить бессрочно. Компания Veritas утверждала, что технологии, передаваемые между Veritas-US и Veritas-Ireland, продавались в сочетании с программным обеспечением, которое очевидно имеет конечный срок жизни.

Это решение суда было мощным сигналом Службе Внутренних Доходов о том, что применять задним числом правила, которые ещё не были в силе на момент совершения сделок по передачи активов, незаконно. Таким образом, суд постановил, что «налогоплательщики обязаны просто соблюдать существующие на момент сделки правила, но от них не требуется обладать даром предвидения». [22]

Таким образом, если компания хочет заключить соглашение о распределении затрат, один из участников которого располагается в США, ей необходимо обратить внимание на ряд следующих вопросов:

1. *Что из себя представляют нематериальные активы, которые будут передаваться?*
2. *Какие именно права будут передаваться?*
3. *Каков характер сделки?*
4. *Срок жизни существующих нематериальных активов.*
5. *Размер вклада в заключаемую сделку, который вносит иностранное дочернее предприятие.* [8]

3.3 Заключение соглашений о распределении затрат в Китае

При рассмотрении вопросов зарубежного опыта применения соглашений о распределении затрат и их налогового регулирования опыт Китая может быть интересен по нескольким причинам:

- Во-первых, в настоящее время Китай представляет в своем лице одну из тех стран, где соглашения о распределении затрат характеризуются весьма широким распространением;

- Во-вторых, в отличие целого ряда стран в Китае правила регулирования соглашений о распределении затрат внедрены в национальное законодательство страны;
- И в-третьих, в отличие от рассмотренных выше стран Китай не является страной-участницей ОЭСР и по этой причине не обязан ориентироваться на положения, предложенные Руководством ОЭСР.

До 2008 года законодательство Китая не содержало каких-либо специальных нормативных документов, ориентированных на возможность заключения и регулирования соглашений о распределении затрат, и ограничивалось лишь небольшим числом отдельных правил. В январе 2008 года Закон о налогообложении корпораций КНР закрепил легитимность соглашений о распределении затрат. Положения правил идентичны требованиям, предъявляемым к СРЗ, в других странах и в значительной степени ориентированы на модель контроля за соглашениями о распределении затрат, предложенной ОЭСР.

Тем не менее правила, установленные в Китае, обладают своей характерной особенностью – затраты на управленческие услуги не подлежат вычету для целей налогообложения, так как явные управленческие издержки относятся к категории накладных расходов. Единственной проблемой, усугубляющей этот факт, является отсутствие определения термина «управленческие услуги» в законодательстве, что оставляет налогоплательщикам и налоговым органам существенное пространство для его интерпретации.

Заключенное заинтересованными сторонами соглашение должно быть направлено на рассмотрение в местные налоговые органы в течение 30 дней с момента его оформления. После анализа соглашения со стороны уполномоченных представителей местных налоговых органов решение, сформированное по результатам анализа, направляется на рассмотрение в национальные налоговые органы. Такое решение обычно не направляется налогоплательщикам, но с ним можно ознакомиться, оформив заявление на получение правовой определенности.

Кроме этого, налогоплательщик обязан предоставить документацию по трансфертному ценообразованию, затрагивающую вопросы заключенного

соглашения. Такая документация должна быть передана в уполномоченные органы не позднее 20 июня. [23]

В случае, если все требования, предъявляемые в рамках законодательства к соглашениям о распределении затрат, соблюдены и СРЗ соответствует принципу «вытянутой руки», затраты участников в рамках соглашения признаются операционными расходами и подлежат вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. Если речь идет о соглашении, предметом которого выступают нематериальные активы, то все платежи участников, осуществляемые в отношении нематериальных активов, рассматриваются как платежи за реализацию данных активов.

Помимо этого, должны быть соблюдены принципы так называемой «налоговой очистки». В соответствии с этими принципами китайские налоговые органы проверяют каждую выплату, идущую из дочернего предприятия, расположенного на территории Китая, к материнской компании, базирующейся на территории иностранного государства (к примеру, в Германии). Особое внимание уделяется причинам проведения оплаты.

Для расчета суммы налога китайские власти используют метод вмененной прибыли (Deemed-Profit-Method). Согласно этому методу 60 процентов от суммы всех платежей, перечисляемых материнской компании, рассматриваются в качестве прибыли китайской стороны и от 20 до 50 процентов этой прибыли облагается налогом на прибыль по ставке 25% и впоследствии подлежит вычету. [23]

ГЛАВА 4 ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ СОГЛАШЕНИЙ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ЗАТРАТ В РОССИИ

4.1 Действующие положения законодательства

В отличие от целого ряда зарубежных стран, в том числе стран, не являющихся членами ОЭСР, Российское законодательство не содержит специальных положений, ориентированных на возможность заключения соглашений о распределении затрат по примеру мирового сообщества, а также положений, направленных на организацию налогового контроля за данными соглашениями. Поэтому в России должны применяться общие положения законодательства.

В законодательстве РФ можно выделить следующие общие положения, регулирующие вопросы распределения затрат (таблица 4).

Таблица 4 – Действующие положения российского законодательства

ГК РФ	– Соглашение о распределении затрат не поименовано в части II ГК РФ; – ГК РФ допускает заключение договоров, не предусмотренных ГК РФ, но не вступающих с ним в прямое противоречие.
НК РФ	– Для целей налогообложения могут быть учтены любые экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы.

Источник: Гражданский кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации.

К первому из них можно отнести статью 421 Гражданского кодекса РФ, согласно которой стороны имеют полное право на заключение как предусмотренных, так и не предусмотренных законом или иными правовыми актами договоров, если такие договоры не идут в противоречие с прочими положениями законодательства. Текст статьи, содержащийся в пункте 2, гласит: «Стороны могут заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами». Пункт 1 статьи 422 ГК РФ добавляет: «Договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения».

Вторым положением законодательства следует назвать статью 252 Налогового кодекса РФ, согласно которой компании при условии экономической обоснованности и документального подтверждения расходов имеют право на их учет для целей налогообложения. При этом «под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме» (пункт 1 статьи 252 НК РФ).

Экономическая обоснованность расходов – оценочная категория, и каждую конкретную ситуацию нужно рассматривать индивидуально. Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года №53 впервые вводятся в российское законодательство такие понятия, как «обоснованная (необоснованная) налоговая выгода», «подлинное экономическое содержание» и «цели делового характера».

Помимо данных положений в Налоговом кодексе РФ существует раздел V.1, посвященный вопросам налогового регулирования трансфертного ценообразования, вступивший в силу с 1 января 2012 г., что означает, что к сделкам между компаниями группы должны применяться также правила о взаимозависимости лиц и правила налогового контроля ценообразования в сделках между взаимозависимыми лицами (правила трансфертного ценообразования).

Упрощенный вариант правил определения взаимной зависимости и правил трансфертного ценообразования присутствовал в Налоговом кодексе РФ и ранее: критерии взаимозависимости налогоплательщиков были закреплены в статье 20 НК РФ, а статья 40 НК РФ устанавливала принципы корректировки размеров доходов (расходов) в связи с совершением такими лицами хозяйственных операций.

4.2 Обзор российской судебной практики

Если абстрагироваться от «классического» понятия соглашений о распределении затрат, приведенного в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию, то, как уже было отмечено в Главе 1, к таким соглашениям можно также отнести некоторые случаи оказания между взаимозависимыми лицами внутригрупповых услуг. Чаще всего это случаи, когда холдинговая, или управляющая, или сервисная компания группы оказывает услуги нескольким другим компаниям группы за вознаграждение.

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

Анализ дел, связанных с включением в состав расходов, понесенных налогоплательщиком, лицензионных и сублицензионных платежей (роялти) за передачу товарных знаков, ноу-хау и прочей интеллектуальной собственности не приведен в работе подробно по причине того, что Налоговый кодекс Российской Федерации уже содержит положение, согласно которому «периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на

изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности)» относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ), а, следовательно, подлежат учету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Более того, к сделкам взаимозависимых лиц, связанных с уплатой роялти, применяются общие правила о трансфертном ценообразовании, отраженные в Разделе V.1 НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», которые соответствуют Руководству ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов».

Учитывая, что вопросы учета расходов по уплате процентов за пользование заемным финансированием и по уплате лицензионных и подобных платежей урегулированы НК РФ, для целей нашего исследования наиболее релевантны отдельные случаи платежей по договорам услуг, а именно такие, когда обстоятельства явно свидетельствуют о распределении затрат между компаниями группы.

Для анализа мы отобрали такие судебные дела за последние годы – начиная с 2005 года по настоящее время. Тексты судебных постановлений (определений) были взяты из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» и поделены на соответствующие федеральные округа в зависимости от территориальной принадлежности судебных инстанций. Определения Верховного суда Российской Федерации и Высшего арбитражного суда при проведении анализа были отнесены к конкретным федеральным округам в зависимости от территориальной принадлежности предшествующей судебной инстанции, рассматривающей данное дело. Наибольшее внимание было сосредоточено на аргументации налоговых органов и аргументации судов, служащих основанием для вынесения постановления (определения).

Ключевым вопросом рассмотренных дел является возможность учета при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций расходов налогоплательщика, связанных с уплатой контрагенту роялти и платежей за оказание иных внутригрупповых услуг.

Наибольшее число судебных разбирательств, связанных с перечислением роялти и учетом данных затрат при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, характерно для Центрального федерального округа. Одновременно с эти Центральный федеральный округ занимает лидирующую позицию по числу отрицательных судебных постановлений по делам, связанным с передачей прав на товарные знаки, ноу-хау и прочую интеллектуальную собственность.

Начиная с 2010 года число положительных решений суда по данному федеральному округу начинает превышать число отрицательных постановлений. Наибольшее число положительных решений наблюдается в 2014 году, однако все судебные решения, датированные 2015 годом, имеют отрицательный исход. Если говорить о прочих федеральных округах, то необходимо отметить, что динамика вынесения судами положительных решений резко возрастает в 2010 году, и все рассмотренные дела начиная с 2010 года имеют положительный исход для налогоплательщика.

При рассмотрении вопросов, связанных с уплатой контрагенту роялти, налоговые органы чаще всего приходят к следующим выводам, имеющим негативные последствия для налогоплательщиков:

- 1. Суммы лицензионных (сублицензионных) платежей неправомерно завышены и не соответствуют рыночному уровню.*
- 2. Расходы налогоплательщика в виде лицензионных (сублицензионных) платежей документально не подтверждены.*
- 3. Сведения, передаваемые в рамках заключенных с контрагентом соглашений, общеизвестны и не представляют собой ноу-хау в смысле, обозначенном в статье 1465 Гражданского кодекса Российской Федерации.*
- 4. Деятельность налогоплательщика не связана с использованием товарных знаков / ноу-хау, а, следовательно, затраты, понесенные на приобретение товарных знаков / ноу-хау и прочей интеллектуальной собственности, не могут быть учтены при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций.*
- 5. По показаниям свидетелей, сведения, переданные по заключенному соглашению, не использовались и не могли быть использованы в деятельности налогоплательщика.*

Вынося положительное для налогоплательщика решение и отказывая налоговой инспекции в удовлетворении заявленных требований, суды, как правило, приводят следующие аргументы:

- 1. Налоговыми органами не доказано отклонение цены за право пользования товарными знаками / ноу-хау и прочей интеллектуальной собственностью от среднерыночной на 20% и более.*
- 2. Экономическая обоснованность произведенных налогоплательщиком расходов подтверждена материалами дела и инспекцией не опровергнута.*
- 3. Налоговыми органами не опровергнута выгода компании от внедрения ноу-хау.*

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. Это нужно учитывать при анализе результатов судебных разбирательств для налогоплательщиков. То есть налоговая инспекция имела намного больше шансов выиграть в суде, строя свою аргументацию вокруг экономической необоснованности расходов, нежели вокруг их несоответствия рыночному уровню. Вероятно, можно ожидать, что процент выигранных налоговыми органами дел по вопросам трансфертного ценообразования в налоговых периодах начиная с 2012 года возрастет.

Что касается договоров на оказание услуг между компаниями группы, на основе проанализированных судебных дел можно сделать вывод о том, что предметом таких договоров чаще всего выступали транспортные услуги, услуги по аренде (помещений, транспортных средств, оборудования и др.), а также консультационные, рекламные, информационные, агентские (включая поиск партнеров, подготовку контрактов и соглашений, а также оказание иных услуг,

способствующих заключению договоров) и другие подобные услуги. Именно последняя группа интересует нас в рамках данной работы, поскольку именно в этой группе встречаются схемы распределения затрат между компаниями группы.

Наибольшее число судебных разбирательств, связанных с оказанием услуг взаимозависимыми партнерами, характерно для Центрального, Приволжского, Северо-Западного и Сибирского федеральных округов. При этом наибольшее число постановлений, имеющих отрицательный исход для налогоплательщика, наблюдается в Приволжском, Северо-Кавказском, Сибирском и Уральском федеральных округах. А максимальное число постановлений с положительным исходом характерно для Центрального и Северо-Западного федеральных округов.

Число положительных для налогоплательщика постановлений судов за все рассмотренные годы существенно превышают число отрицательных постановлений. Тем не менее из девяти решений, озвученных в 2015 году, положительным является только одно, что несомненно свидетельствует об изменении подхода судов в рассмотрении дел, участниками которых являются взаимозависимые лица. Отрицательные постановления 2015 года представлены постановлениями судов Приволжского (в большей степени), Северо-Западного, Северо-Кавказского, Сибирского и Уральского федеральных округов.

При детальном рассмотрении сделок, связанных с предоставлением услуг, со стороны налоговых органов, как правило, под сомнение ставится следующее:

- 1. Документация, представленная налогоплательщиком, не дает четкого представления о характере оказанных услуг / сроках их выполнения / объеме работ / числе работников контрагента, задействованных в предоставлении услуг.*
- 2. Цена оказываемых по договору услуг превышает рыночную стоимость аналогичных услуг.*
- 3. Сделка по приобретению услуг экономически необоснованна (не имеет деловой цели)*
- 4. Договор не предусмотрен гражданским законодательством*

Принимая во внимание вышеперечисленные выводы инспекции и вынося положительное для налогоплательщика решение, суды, как правило, аргументируют свою позицию следующим:

1. *Инспекцией не доказана взаимозависимость контрагентов сделки, а также не обосновано, каким образом могло быть оказано влияние на условия / экономические результаты деятельности налогоплательщика.*
2. *Инспекция не представила доказательств того, что цена сделки не соответствует рыночному уровню (не доказано, что взаимозависимость контрагентов привела к нерыночному ценообразованию; действия со стороны оценщика, направленные на установление рыночной цены аналогичных услуг, сопровождаются рядом нарушений; рыночная цена на аналогичные услуги определена на основании данных, достоверность которых опровергается).*
3. *Налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в документах налогоплательщика неполны, недостоверны и (или) противоречивы.*
4. *Налоговой инспекцией не учитывались реализуемые между группой компаний модели коммерческой деятельности.*

4.3 Российская судебная практика по распределению затрат между компаниями группы

Среди представленного перечня дел, относящихся к уплате платежей за предоставление внутригрупповых услуг, можно выделить несколько дел, из материалов которых можно с уверенностью предположить, 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»;
- дело ОАО «Бритиш Американ Тобакко-СТФ»;
- дело ООО «Объединение Пивоварни Хейнекен»;
- дело ЗАО «Королевский банк Шотландии»;
- дело ООО «Дойче Банк»;
- дело ЗАО «Коммерцбанк (Евразия)».

Дополнительно в этой же категории рассмотрим дело ЗАО «Руна», заключившего договоры на оказание рекламных услуг, в предоставлении которых

был заинтересован целый ряд отдельных юридических лиц, являющихся взаимозависимыми по отношению к данному обществу. Это единственное в своем роде дело: здесь речь не идёт о намерении головной компании группы распределять свои затраты между другими компаниями группы, однако налоговая инспекция посмотрела на структуру отношений в группе именно так и отстояла свою позицию в суде.

Рассмотрим подробнее некоторые из названных дел.

Закрытое акционерное общество «Королевский банк Шотландии» обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с просьбой о признании недействительным отдельных пунктов решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам, в том числе в части предложения уплатить недоимку по налогу на прибыль, а также в части начисления соответствующего штрафа.

Арбитражный суд вынес решение об отказе в удовлетворении требований общества. Позже апелляционным судом решение Арбитражного суда было отменено, в связи с чем решение налоговой инспекции в части доначисления налога на прибыль и начисления соответствующего штрафа было признано недействительным. Часть требований общества осталась без удовлетворения, а банк и инспекция, не согласившись с данным постановлением, подали кассационные жалобы.

Согласно материалам дела, входящим в группу The Royal Bank Scotland российским ЗАО «Королевский банк Шотландии» был заключен ряд договоров на оказание услуг со стороны голландской и американской компаний, входящих с ЗАО «Королевский банк Шотландии» в одну банковскую группу.

Согласно соглашению, заключенному с американской стороной, в число услуг, предоставляемых со стороны материнской компании, включены разработка и обслуживание глобальных приложений, поставка данных приложений, приемочные испытания поставленных приложений, услуги сервера, выбор поставщиков с соответствующей закупкой товаров и услуг, координация услуг, управление процессами, поддержка соединения с глобальной сетью.

Согласно соглашению с голландской стороной, предметом соглашения является разработка и обслуживание глобальных приложений и ИТ-систем, приемочные испытания данных приложений и систем, выбор поставщиков с соответствующей закупкой товаров и услуг, координация услуг, управление процессами. Предоставляемые услуги, в свою очередь, имеют непосредственное отношение к информационным технологиям, задействованным в проектах по управлению персоналом.

Согласно третьему договору, заключенному с головным офисом позже, материнская компания предоставляет ЗАО «Королевский банк Шотландии» услуги центрального руководства, консультационные услуги, услуги в области маркетинга и связей с общественностью, услуги кадровой и юридической поддержки, услуги аудита, услуги в сфере налогового администрирования. При этом затраты на услуги состоят из комиссии материнской компании, а также из иных расходов, которые будут понесены материнской компанией в процессе оказания данного перечня услуг.

Все платежи за оказание услуг были рассчитаны по единому принципу, а именно согласно методу отнесения затрат, который основывается на ожидаемой будущей выгоде, что в свою очередь может быть извлечено организацией в результате оказываемых по договору услуг, а также на соответствующих расходах, относимы на счет получателя услуг. Таким образом, можно сделать вывод о том, что заключенные договоры на оказание услуг по сути представляли собой предлагаемый Руководством ОЭСР классический вариант соглашения о распределении затрат. По мимо этого, в договоре упоминался принцип «вытянутой руки», являющийся основой контроля за трансфертным ценообразованием: согласно договору, поставщик предоставляемых услуг имел право потребовать от получателя услуг производить платежи в соответствии с принципом «вытянутой руки» (что, несомненно, уже вызывает интерес, т.к. на адаптации цен под рыночные настаивал именно поставщик, а не получатель).

По мнению представителей налоговых органов, договоры носили общий характер и из условий данных договоров было невозможно определить объем оказываемых контрагентами услуг, срок их оказания, а также общий объем затрат в связи с оказанием услуг и метод распределения данных затрат.

В целях подтверждения несения расходов по данным соглашениям банком были предоставлены акты сверки расчетов с приложением перечня проектов и

оказанных услуг с указанием стоимости, наименования программ и количества пользователей, а также счета на оплату данных услуг с соответствующими переводами денежных средств, в которых фигурирует назначение платежа, акты приемки выполненных услуг, меморандумы об исполнении внутригрупповых соглашений, регистр расчетов, соответствующий счетам и проектам, подробный обзор продуктов, предоставленных по условиям заключенных соглашений.

Суд пришел к выводу о том, что все расходы, понесенные банком в связи с приобретением услуг поставщиков, являются экономически обоснованными, т.к. связаны с непосредственным извлечением банком прибыли, поскольку общество не в состоянии извлечь прибыль без использования в своей деятельности данных специальных программных продуктов. Кроме того, входя в состав единой банковской группы, ЗАО «Королевский банк Шотландии» обязан оказывать своим клиентам услуги надлежащего качества, оговоренных в единой для участников группы форме.

Из материалов дела видно, что у банка отсутствуют собственная аналитическая группа, сервисная инфраструктура и прочие подразделения, которые позволили бы банку самостоятельно без привлечения сторонних организаций осуществлять управление персоналом и бизнесом, а численность сотрудников банка составляет всего 371 человек в то время, как численность работников других банковских учреждений, занимающих соседние места в рейтингах, составляет порядка шести тысяч человек.

Ряд переданных банку программ не имеют российских аналогов. Более того, применение программного обеспечения полностью направлено на поддержание функционирования банка и необходимо обществу для представления отчетности в налоговые органы и Центральный банк Российской Федерации. Также необходимо учесть, что данные обстоятельства не опровергнуты инспекцией, а часть имеющихся данных даже была использована инспекцией при проведении налоговой проверки.

Суд, принявший сторону налогоплательщика (ФАС СЗО в кассационной инстанции) высказал следующее: *«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, поскольку в рассматриваемой ситуации*

имеет место налогообложение прибыли, полученной при реализации прав и обязанностей по международным соглашениям, в которых использован ряд терминов и понятий (в том числе определяющих принципы распределения прибыли и брeмени расходов между их участниками – принцип «вытянутой руки»), закрепленных именно в названных Рекомендациях и Конвенции. Такой подход соответствует и положениям статьи 431 ГК РФ»

Более того, 13-й Арбитражный Апелляционный суд по этому делу отметил следующее: «... способ ценообразования, учитывающий централизованные затраты, соответствует ... Рекомендациям ... ОЭСР ... по трансфертному ценообразованию... Применение указанных принципов определения стоимости услуг является экономически обоснованным». [24]

Закрытое акционерное общество «Международные услуги по маркетингу табака» («МУМТ») обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной Инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам №3.

В результате проведения выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о необоснованном занижении обществом за 2009 год налогооблагаемой прибыли, что, в свою очередь, связано с учетом расходов по договорам стратегических и вспомогательных консультационных услуг, заключенных с компанией БАТ Инвестментс Лимитед (Соединенное королевство Великобритании и Северной Ирландии).

Согласно материалам дела, российская компания ЗАО «МУМТ» заключила договор на оказание консультационных услуг с взаимозависимой английской компанией, согласно которому общество БАТ Инвестментс Лимитед оказывало ЗАО «МУМТ» услуги в сфере маркетинга и торговли табачной продукцией, услуги, связанные с управлением бизнесов, а также предоставляло российскому обществу информацию, полученную из собственного центра исследований и разработок. При этом цена предоставляемых услуг была выше рыночной цены на аналогичные услуги. Более того, на втором году сотрудничества контрагентов оказываемые английской компанией услуги подорожали в 25 раз, а существенных отличий в объеме и качестве оказываемых услуг налоговым органам найти так и не удалось.

По мнению налогового органа, представленные обществом во время проведения проверки документы не подтверждают факт оказания услуг в заявленном размере. Помимо этого, инспекция пришла к выводу о том, что сделка, заключенная между контрагентами, не имеет деловой цели и полностью направлена на получение необоснованной налоговой выгоды.

В целях установления идентичности услуг, оказываемых на первом и втором году сотрудничества двух аффилированных компаний, налоговыми инспекторами было проведено расследование, в ходе которого были допрошены сотрудники ЗАО «Международные услуги по маркетингу табака», а также детально исследована сопровождающая процесс оказания услуг документация.

Несмотря на попытки налогоплательщика отстаивать реальность оказываемых услуг и справедливость цены, установленной за данные услуги, ни документация, ни показания со стороны сотрудников компании не свидетельствовали об имевшем место увеличении объема / качества работ, которое смогло бы оправдать 25-кратное увеличение вознаграждения контрагента МУМТ по заключенной сделке.

В процессе дальнейшего разбирательства налогоплательщиком была изменена аргументация повышения цены на оказываемые услуги. Полностью ссылаясь на рекомендации, изложенные в Руководстве ОЭСР, налогоплательщик заявил, что под видом оказания консультационных услуг в рамках группы аффилированных компаний осуществлялось распространенное в международной практике распределение затрат.

В результате данного заявления налогоплательщика Арбитражный суд г. Москвы согласился с доводами МУМТ и отметил следующее: *«уплата цены, определенной по Рекомендациям ОЭСР, является экономически обоснованной операцией. Поэтому использование доказательств, подтверждающих, что цена была определена по правилам ОЭСР, является допустимым...»*. Принимая данное решение Арбитражный суд также отметил, что при определении рыночной стоимости оказанных услуг налоговая инспекция нарушила положения статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, а также представила неверную оценку актам, оформленным контрагентами, которые по мнению суда должны составляться в произвольной форме и не обязаны раскрывать детальную информацию об объеме оказанной заказчику услуги.

Однако Девятый Арбитражный апелляционный суд, а также суд кассационной инстанции высказали противоположное мнение, из которого следует, что в российском законодательстве возможность распределения затрат в рамках международных групп компаний отсутствует, а, следовательно, завышение трансфертной цены сделки по причине внутригруппового распределения затрат является необоснованным. Отменяя решение Арбитражного суда, Девятый арбитражный апелляционный суд пришел к выводу о том, что доказательства, представленные в материалы дела, подтверждают получение ЗАО «МУМТ» необоснованной налоговой выгоды ввиду учета расходов по спорным операциям, проведенного не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, и признал верным расчет налоговых обязательств, основанный на подлинном экономическом содержании заключенных контрагентами сделок.

Впоследствии ВАС РФ поддержал решение, озвученное апелляционным судом и судом кассационной инстанции и отказал в передаче дела в Президиум с целью надзорного рассмотрения (2013 г.): *«Суды установили, что рост стоимости услуг иностранной компании был обусловлен перераспределением расходов указанной организации на российских участников группы в соответствии с принципами ОЭСР о трансфертном ценообразовании, пропорционально выручке, которую корпорация получает на российском рынке. Данную модель ... суды признали противоречащим положениям налогового законодательства РФ, которое не допускает возможности передачи расходов между самостоятельными юридическими лицами. ... Доводы заявителя о распределении расходов на российских участников группы в соответствии с принципами ОЭСР по трансфертному ценообразованию отклонены судом апелляционной инстанции как не соответствующие положениям налогового законодательства, которое в рассматриваемый период исключало возможность применения Руководящих принципов ОЭСР по трансфертному ценообразованию, не предусматривало принятия расходов на основании соглашений о внутригрупповом распределении расходов и не допускало возможности передачи расходов между самостоятельными юридическими лицами».*

Вероятно, при более последовательной и взвешенной стратегии налогоплательщика ориентированность на затратный метод определения расходов по договорам принесла бы более положительный результат. Более того, не могла не сказаться на решении судов и резкая смена тактики доказывания. [25]

В российской судебной практике очень интересным делом по вопросу распределения расходов между компаниями одной группы является дело ЗАО «Руна». В отличие от всех вышеописанных дел, данное дело касается российской группы и лишь внутрироссийских операций.

Закрытое акционерное общество «Руна» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы №2 по г. Москве о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пеней, штрафов.

В своей жалобе ЗАО «Руна» ссылается на то, что налоговый орган для целей налогообложения прибыли неправомерно исключил из состава расходов расходы общества, понесенные им в связи с изготовлением и размещением рекламной продукции в различных информационно-рекламных источниках и печатных изданиях.

В удовлетворении обществу заявленных требований Арбитражный суд г. Москвы отказал. Девятый арбитражный апелляционный суд оставил решение Арбитражного суда без изменений. ЗАО «Руна» обратилось в Федеральный арбитражный суд Московского округа с кассационной жалобой.

Налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка общества за период с 01.01.2008 по 31.12.2010, по результатам которой обществу в том числе была начислена недоимка по налогу на прибыль, основанием для которой по мнению инспекции стало необоснованное включение налогоплательщиком расходов на рекламу в состав прочих расходов.

Согласно материалам дела, ЗАО «Руна» является официальным поставщиком программ 1С и справочно-правовых систем «КонсультантПлюс». Помимо этого, общество предоставляет услуги по технической поддержке и необходимому сопровождению данных программ и систем, а также оказывает своим клиентам консультационные услуги во время проведения мероприятий в форме семинаров, тренингов и лекций.

Обществом заключены договоры подряда с ООО «Технологии продаж Руна», ООО «Правовая Информация Руна», ООО «Линия Консультаций Руна», ООО

«Издательство Руна Пресс». На основании данных договоров ЗАО «Руна» выступает для перечисленных юридических лиц основным заказчиком и деятельность данных организаций напрямую связана с обслуживанием клиентской базы ЗАО «Руна» под единым брендом «Руна. Консалтинговая группа».

Приняв к учету имеющиеся доказательства, суды установили, что ЗАО «Руна» проводила рекламные акции и иные мероприятия с применением торгового знака «Руна. Консалтинговая группа», под которым организована деятельность целой группы юридических лиц, а целью проводимых мероприятий является повышение покупательского спроса и привлечение интереса именно под данным логотипом.

Юридические лица, объединяемые под торговым знаком «Руна. Консалтинговая группа», правомерно признаны судами аффилированными лицами. Более того, большинство из данных юридических лиц территориально располагаются в одном помещении с ЗАО «Руна».

В соответствии с выявленными фактами судами сделан обоснованный вывод о том, что рекламная информация, размещенная ЗАО «Руна» под вышеуказанным торговым знаком, повышает покупательский интерес не только к самому обществу, но и целой группе юридических лиц, ссылки на которую фигурируют в размещенной рекламной информации.

Реклама выступает одним из наиболее эффективных инструментов привлечения потенциальных клиентов, а, следовательно, и увеличения получаемого дохода. В связи с чем, налоговая инспекция правомерно пришла к выводам о том, что затраты, понесенные в интересах нескольких юридических лиц, должны в соответствующей пропорции распределяться между всеми заинтересованными сторонами.

Для целей налогообложения прибыли принимаются расходы, отвечающие требованиям, изложенным в пункте 1 статьи 252 НК РФ. Расходы должны быть обоснованными, документально подтвержденными, а также произведенными для осуществления деятельности налогоплательщика, которая, в свою очередь, направлена на получение дохода.

Хозяйственная операции, связанная с образованием расхода, должна быть также неразрывно связана с производственным процессом налогоплательщика и направлена на получение дохода.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами судов о том, что спорные расходы ЗАО «Руна» не являются в полном объеме обоснованными и направленными на получение дохода налогоплательщика, а, следовательно, не удовлетворяют требованиям статьи 252 НК РФ. Суд кассационной инстанции также заметил: судами правомерно отмечено, что нормы Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривают учета в целях налогообложения тех расходов, что направлены на получение дохода другими юридическими лицами.

Налоговой инспекцией был также проведен расчет, по результатам которого было установлено процентное соотношение дохода, полученного каждым из участников группы в общей доле дохода, полученного всеми участниками совместного сотрудничества в 2008 году. В результате инспекцией были определены соответствующие суммы расходов по размещению рекламы, которые должны быть отнесены на каждого из участников группы в данном году.

Довод о том, что судами не был проверен расчет сумм расходов каждого участника группы компаний, представленный инспекцией, судом кассационной инстанции не был принят, как необоснованный.

Исходя из рассмотренных обстоятельств дела суд кассационной инстанции не усмотрел оснований для отмены предыдущих судебных постановлений и заявил, что судебные инстанции правильным образом применили нормы материального права, а сделанные ими выводы основываются на проверке и оценке фигурирующих в материалах дела доказательств в соответствии со статьей 71 АПК РФ. Выводы судов соответствуют установленным обстоятельствам и имеющимся в деле документам, а доводы ответчика, изложенные в жалобе, направлены на переоценку имеющихся обстоятельств, а также не имеют ссылок на неисследованные и неоцененные судами доказательства. [26]

Из числа всех вышеприведенных дел, по материалам которых можно судить о попытках контрагентов распределить затраты внутри компаний одной группы, только дело ЗАО «МУМТ» (вместе с делом ОАО «БАТ-СТФ») явилось для налогоплательщика проигрышным, что свидетельствует о том, что при наличии надлежащей документации, при предъявлении доказательств того, что оказываемые услуги являются экономически обоснованными и при отсутствии резкого повышения цены на оказываемые услуги можно с большой долей вероятности

ожидать, что суд встанет на сторону налогоплательщика, не принимая во внимание отчетливо видимую схему распределения расходов между отдельными юридическими лицами, прямо не предусмотренную (но и не запрещенную) в российском законодательстве.

Из всего приведенного перечня судебных дел дело ЗАО «Руна» является единственным делом в российской судебной практике, где налоговые органы и суды не только не опровергают возможность распределения расходов между отдельными юридическими лицами, но и, наоборот, приходят к выводу о том, что в сложившейся ситуации учет одним юридическим лицом расходов, понесенных в интересах целой группы компаний, является неправомерным. При этом расчет сумм расходов, которые должны были быть отнесены на каждого из участников группы, произвела сама налоговая инспекция. Помимо этого, дело ЗАО «Руна» единственное, где схема распределения расходов (в том или ином виде) должна была фигурировать между внутрироссийскими компаниями без привлечения иностранных организаций.

Разумеется, нужно учитывать и то, что позиция суда во многом зависит от конкретных обстоятельств дела (возможно, не все из них вошли в текст постановлений (определений) судов), однако рассмотренные дела дают хорошее представление о тенденциях рассмотрения аналогичных вопросов, рисках, с которыми могут столкнуться налогоплательщики, и возможных путях их снижения.

4.4 Документы ОЭСР и их роль в российской судебной практике

В настоящее время взаимоотношения Российской Федерации с ОЭСР как с международной организацией регулируются Декларацией о сотрудничестве от 8 июня 1994 года, согласно которой ОЭСР будет оказывать Российской Федерации содействие в переходе к рыночной экономике, а Российская Федерация будет способствовать эффективному использованию содействия ОЭСР.

Вместе с тем Российская Федерация не присоединилась к Конвенции об учреждении ОЭСР 1960 г., т.е. не является участницей этой организации и не принимала на себя обязанность следовать ее обязательным требованиям или рекомендациям.

В то же время «Дорожная карта» присоединения России к Конвенции об учреждении ОЭСР предусматривает, что Российская Федерация как страна-кандидат должна придерживаться ключевых принципов налогообложения в части устранения

двойного налогообложения на доходы и капитал путем выполнения принципиальных условий Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Исходя из изложенного можно сделать вывод, что в отношении документов ОЭСР, содержащих указанные рекомендации по вопросам налогообложения, ставить вопрос об их применении либо неправильном применении при разрешении дел арбитражными судами некорректно, поскольку такие документы не являются нормативными правовыми актами, а международные договоры, устанавливающие их обязательность для Российской Федерации, отсутствуют.

Тем не менее в российской судебной практике нередко можно проследить готовность судов принимать во внимание рекомендации Руководства ОЭСР, несмотря на то, что Российская Федерация не является членом данной международной организации. При этом ориентированность на положения Руководства прослеживается не только после внедрения в 2012 году в российское налоговое законодательство правил налогового регулирования трансфертного ценообразования (которые основаны на Руководстве ОЭСР), но и в постановлениях до 2012 года.

В постановлениях нередко встречаются фразы: «использование доказательств, подтверждающих, что цена была определена по правилам ОЭСР, является допустимым» или «разрешая спор, суд обоснованно принял во внимание положения Рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию».

Согласно исследованию, проведенному компанией ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит», в течение последних нескольких лет ссылки на Модельную налоговую конвенцию ОЭСР, а также на Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию стали все чаще появляться в письмах Минфина России и постановлениях российских судов. Несмотря на то, что Россия пока не вступила в ОЭСР, мнение данного компетентного органа принимается во внимание со стороны как российского бизнес-сообщества, так и государственных органов власти.

Практика, при которой суды обращаются к положениям Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию еще не приняла обширный характер и представлена небольшим перечнем судебных постановлений. Тем не менее даже в налоговых спорах за период до 2012 года суды принимают ссылки

налогоплательщиков на позицию ОЭСР как органа, определяющего международную практику в сфере налогообложения. [27]

Помимо приведенных выше постановлений судов в отношении дел ЗАО *«Международные услуги по маркетингу табака»*, ЗАО *«Королевский банк Шотландии»* и ООО *«Объединенные Пивоварни Хейнекен»*, наиболее ярким примером обращения судов к Руководству ОЭСР, признающему практику распределения затрат в международных группах компаний, также является дело ООО *«Эквант»*.

Примеры принятия во внимание рекомендаций Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию в российской судебной практике представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Примеры судебных решений, содержащих ссылки на Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию

Реквизиты	Суть вопроса	Принял ли суд ссылку	Ссылка	Исход для налогоплательщика
Постановление 9-ого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2010 №09АП-16909/2010-АК ООО «Объединенные Пивоварни Хейнекен»	Распределение вознаграждения агента между принципалами	Да	<i>В соответствии с представленным в материалы дела Письмом Министерства экономического развития РФ от 17.09.2009 №Д 13-1621 установленный агентским договором способ распределения вознаграждения агента между несколькими принципалами соответствует международной практике, в частности, Рекомендациям Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию. Поскольку в рассматриваемой ситуации принципал не имеет возможности реализовывать собственную продукцию напрямую потребителям, основными расходами на организацию реализации продукции принципала являются затраты на оплату вознаграждения агенту как организации-дистрибьютору, профессионально занимающейся сбытом продукции принципала на всей территории РФ и ее продвижением на рынке. Исходя из этого, применение указанных принципов определения вознаграждения агента является экономически обоснованным.</i>	Положительный (Аналогичный апелляционный суд был 24.03.2010, решение положительное)
Постановление ФАС СЗО от 19.04.2011 по делу №А56-94331/2009 ЗАО «Королевский Банк Шотландии»	Оказание услуг материнской компанией дочерним компаниям группы	Да	<i>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</i>	Положительный

			налоговой конвенции ОЭСР, поскольку в рассматриваемой ситуации имеет место налогообложение прибыли, полученной при реализации прав и обязанностей по международным соглашениям, в которых использован ряд терминов и понятий (в том числе определяющих принципы распределения прибыли и бремени расходов между их участниками – принцип «вытянутой руки»), закрепленных именно в названных Рекомендациях и Конвенции. Такой подход соответствует и положениям статьи 431 ГК РФ.	
Определение ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ от 15.07.2013 №ВАС-7048/13 ЗАО «Международные услуги по маркетингу табака» (группа компаний British American Tobacco)	Занижение налогооблагаемой прибыли в результате учета расходов по договорам предоставления консультационных услуг (вопросы применения механизма cost-sharing)	В отношении периода до 2012 года - нет	Суды установили, что рост стоимости услуг иностранной компании был обусловлен перераспределением расходов указанной организации на российских участников группы в соответствии с принципами ОЭСР о трансфертном ценообразовании, пропорционально выручке, которую корпорация получает на российском рынке. Данную модель ... суды признали противоречащим положениям налогового законодательства РФ, которое не допускает возможности передачи расходов между самостоятельными юридическими лицами. ... Доводы заявителя о распределении расходов на российских участников группы в соответствии с принципами ОЭСР по трансфертному ценообразованию отклонены судом апелляционной инстанции как не соответствующие положениям налогового законодательства, которое в рассматриваемый период исключало возможность применения Руководящих принципов ОЭСР по трансфертному ценообразованию, не предусматривало принятия расходов на основании	Отрицательный

			<i>соглашений о внутригрупповом распределении расходов и не допускало возможности передачи расходов между самостоятельными юридическими лицами.</i>	
Решение арбитражного суда г. Москвы от 15.08.2013 №А-40-60626/12 ОАО «БАТ СТФ» (группа компаний British American Tobacco)	Занижение налогооблагаемой прибыли в результате учета расходов по договорам предоставления консультационных услуг (вопросы применения механизма cost-sharing)	Да	<i>Пункт 7.2 Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию... В нем указано, что почти все группы предприятий мультинациональных компаний (МНК) организуют оказание большого количества услуг своим членам, включая услуги административного, технического, финансового и коммерческого характера. Сюда могут входить услуги по управленческим, координационным и контрольным функциям, которые оказываются всей группе предприятий. Оказание таких услуг может оплачивать вначале родительская компания или ... сервисный центр. Ответчик ссылается на то, что правила трансфертного ценообразования ОЭСР не применяются в РФ. Вместе с тем, ответчиком не учтено следующее: использование рекомендаций ОЭСР для разрешения споров в сфере международного налогообложения с российским элементом санкционировано Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 15.11.2011 г. №8654/11 из текста Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для ассоциированных предприятий и налоговых органов, а также из Письма Минфина России от 30.08.2011 г. №03-08-05 следует, что «под сделкой, совершенной на основе принципа «вытянутой руки», понимается сделка ... при соблюдении принципа использования рыночных цен между независимыми участниками при аналогичных</i>	Положительный

			сделках и на аналогичных условиях». Определение рыночной цены в статье 40 НК РФ базируется на том же принципе. Следовательно, соблюдение требования Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию не приводит к нарушению правил ст. 40 НК РФ; такого же подхода придерживается и судебная практика. Иными словами, то, что в ОЭСР считается обязательным условием добросовестного поведения налогоплательщика, признано ответчиком недобросовестностью.	
Постановление 9-ого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 №09АП-56340/2014 ООО "Эквант"	Занижение налогооблагаемой прибыли в результате учета расходов в виде выплаты роялти иностранной организации	Да	Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых служб предписывает при анализе трансфертного ценообразования по внутригрупповым услугам установить, во-первых, были ли оказаны данные услуги, а во-вторых, соответствуют ли отношения по оказанию этих услуг принципу вытянутой руки, то есть могут ли они иметь место между независимыми лицами, не связанными волей контролирующей компании. С этой точки зрения спорные расходы по Лицензионному соглашению также не могут быть признаны для целей налогообложения, так как в силу отсутствия объекта Лицензионного соглашения их нельзя считать реальными, а независимый субъект по той же причине подобное соглашение не заключил бы.	Отрицательный

Источник: Обзор использования в российской судебной практике по налоговым спорам ссылок на документы ОЭСР, www.pwc.com

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В международной практике распределение расходов между отдельными юридическими лицами является распространенным и урегулированным на законодательном уровне явлением. На документальном уровне данное распределение оформляется путем заключения заинтересованными сторонами соглашений о распределении затрат.

Согласно определению, изложенному в Руководстве ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов», соглашения о распределении затрат представляют собой «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».

Как правило, такие соглашения присутствуют там, где имеет место сотрудничество фирм в целях объединения ресурсов и сведения к минимуму индивидуальных потенциальных убытков от ведения деятельности, сопряженной с высокими рисками.

Распространенность обращения организаций к такому инструменту ведения бизнеса, как соглашение о распределении затрат объясняется целым рядом причин:

- невозможность компаний финансировать запланированный проект самостоятельно;
- отсутствие у отдельно взятых участников соглашения опыта организации подобных проектов;
- недостаток необходимых ресурсов для организации проекта без привлечения партнеров (в том числе, квалифицированных кадров и высоких технологий);
- желание обезопасить себя от существенных экономических потерь в случае получения по итогам проекта отрицательных результатов;
- стремление к экономии от масштаба.

Соглашения о распределении затрат могут использоваться в целях оптимизации налоговых обязательств, главным образом в ситуациях, когда налоговая выгода достигается за счет искусственного перемещения нематериальных активов в низконалоговые юрисдикции.

Операции с нематериальными активами находится в центре внимания развитых государств, которые борются с уклонением международных корпораций от налогообложения. В частности, план ОЭСР по борьбе с BEPS (base erosion and profit shifting)

предусматривает совершенствование правил налогообложения в отношении сделок с нематериальными активами.

Другая форма распределения затрат внутри группы – это распределение расходов холдинговой, управляющей, сервисной компании группы, понесенных в отношении не только её, но и других компаний группы, на эти компании. Как правило, такие соглашения структурируются через договоры оказания услуг одними членами группы другим.

Таким образом, международная практика выделяет два типа соглашений о распределении затрат:

- «классический» вариант соглашений о распределении затрат, направленный на совместную организацию научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР) и пр. для целей совместного создания и использования нематериальных активов, и
- распределение управленческих, административных, технических, финансовых, коммерческих и др. затрат, понесенных одной компанией группы, между другими компаниями той же группы.

СРЗ обладают рядом ключевых особенностей, не позволяющих поставить их вровень с соглашениями иного типа.

Таковыми особенностями являются:

- обязательное разделение между участниками затрат и рисков;
- наличие у каждого из участников соглашения ожидаемой выгоды от участия;
- пропорциональность ожидаемой выгоды пропорциональному вкладу сторон;
- обладание по итогам соглашения каждым из участников отдельными правами на результаты, полученные в рамках организации совместной деятельности.

Заключение СРЗ значительно расширяет возможности организаций. Сотрудничество, основанное на распределении затрат, рисков и результатов, облегчает реализацию бизнес-идей, приводит к увеличению конкурентоспособности, общему росту экономических показателей. Тем не менее не следует забывать и о возрастающих возможностях компаний в сфере налоговой оптимизации, если речь идет о заключении соглашения между взаимозависимыми лицами.

На первый взгляд, в сложившейся ситуации не исключена возможность применения к СРЗ общих правил налогового регулирования, действующих на территории конкретной налоговой юрисдикции, а также правил трансфертного ценообразования, закрепленных в

Руководстве ОЭСР. Однако такой подход не позволит учесть всех особенностей СРЗ и, вероятнее всего, приведет к неверным результатам.

Руководство ОЭСР содержит целую главу, посвященную концепции распределения затрат между компаниями группы. Согласно данному Руководству анализ правомерности распределения затрат группой взаимозависимых лиц должен включать в себя исследование трех основных вопросов, а именно:

- реальность оказания услуг (Глава VII Руководства ОЭСР «Внутригрупповые услуги»);
- соответствие цены таких услуг цене, определенной в соответствии с принципом «вытянутой руки» (Глава VII Руководства ОЭСР «Внутригрупповые услуги»);
- соответствие условий заключенных соглашений о распределении затрат принципу «вытянутой руки» (Глава VIII Руководства ОЭСР «Соглашения о распределении затрат»), что, в свою очередь, устанавливается в процессе определения списка участников соглашения, индивидуального вклада участников, а также обоснованности распределения выгод.

Все выявленные несоответствия во вкладах сторон должны сопровождаться уплатой корректирующих платежей. А изменения состава участников должны сопровождаться уплатой платежей за вступление / платежей за выход, отражающих изменения в распределении долей в ожидаемых по итогам совместной деятельности выгодах.

В процессе накопления опыта регулирования соглашений о распределении затрат, требования, предъявляемые к данным соглашениям, претерпевают изменения. Так, к примеру, рабочей группой ОЭСР в рамках Международного проекта по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения – BEPS уже предусмотрен ряд дополнений принципов налогового регулирования СРЗ, озвученных Руководством.

Более того, изменение претерпела и сама концепция соглашений о распределении затрат, новая версия которой указывает на необходимость того, что нематериальные активы, материальные активы или услуги, являющиеся предметом соглашения, должны в обязательном порядке создавать прямые выгоды для бизнеса каждого из участников данного соглашения.

Тем не менее ключевые положения правил по-прежнему остаются неизменными.

Возможность заключить соглашения о распределении затрат присутствует во всех странах, входящих в состав ОЭСР. В большинстве рассмотренных стран данная возможность закреплена на законодательном уровне.

В подавляющем большинстве случаев страны ОЭСР придерживаются позиции, согласно которой взносы участников соглашений о распределении затрат рассматриваются в качестве расходов и, соответственно, подлежат вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль (независимо от наличия в национальном законодательстве положений, официально закрепляющих возможность распределения затрат между отдельными юридическими лицами).

Формируя национальные правила контроля за СРЗ, страны, входящие в состав ОЭСР, опираются на принципы, изложенные в Руководстве ОЭСР. В законодательстве большинства рассмотренных стран содержится положение, согласно которому взносы участников соглашения о распределении затрат подлежат вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль только в том случае, если данные взносы отвечают принципу «вытянутой руки», т.е. если доля взносов входящих в соглашение компаний соответствует доле компании в ожидаемых по итогам соглашения выгодах.

Среди всего перечня рассмотренных стран США являются единственной страной, чье национальное законодательство в сфере распределения затрат не только полностью ориентировано на положения ОЭСР, но и дополняет данные положения собственными, не упомянутыми в ОЭСР принципами, что, в свою очередь, обусловлено наличием многолетней практики по данному вопросу.

Если говорить об опыте Китая, то можно отметить, что несмотря на отсутствие данного государства в составе стран ОЭСР, Китай также активно интерпретирует все изложенные в Руководстве принципы регулирования СРЗ в своем национальном законодательстве. Один из немногих неурегулированных моментов связан с применением в тексте соглашений термина «управление», способного вызвать существенные налоговые риски для налогоплательщика вследствие возникновения большого числа дополнительных вопросов со стороны представителей налоговых органов.

В настоящее время российское законодательство прямо не предусматривает возможности распределения расходов между отдельными юридическими лицами. Поскольку подобные договоры также и не запрещены, однако отсутствуют специальные нормы для их

правового регулирования, следует применять общие нормы законодательства. В законодательстве РФ такими общими нормами являются статья 252 НК РФ и раздел V.1 НК РФ.

Тем не менее в Российской Федерации достаточно распространена такая организация бизнеса, в том числе международных групп, когда расходы одной компании группы фактически распределяются между другими компаниями той же группы, причём оформляется такое распределение, как правило, договорами на оказание различных видов услуг.

Проанализировав российскую судебную практику, представленную делами, связанными с распределением затрат внутри группы в форме оказания услуг, можно прийти к следующим выводам.

- налоговая инспекция уделяет особое внимание внутригрупповым услугам в процессе налоговых проверок;
- претензии налоговой инспекции, как правило, заключаются в том, что документация в отношении внутригрупповых услуг недостаточно раскрывает их содержание и/или способ формирования цены услуг; приобретение услуг у другой компании группы не имеет деловой цели; цена услуг завышена по сравнению с рыночным уровнем;
- налоговые органы не допускают возможности заключения договоров по распределению затрат, так как такой вид договоров не предусмотрен российским гражданским законодательством;
- суды, как правило, занимают взвешенную позицию, рассматривают обстоятельства дела исходя из их реального экономического содержания и встают на сторону налогоплательщика, даже в тех случаях, когда схема организации бизнеса сильно напоминает распределение затрат одной компании между другими;
- исключением является случай (дела ЗАО «МУМТ» и ОАО «БАТ-СТФ»), когда без увеличения объема оказанных услуг их цена одномоментно возросла в 25 раз, то есть когда действительно есть серьёзные основания усомниться в экономической оправданности расходов налогоплательщика;
- в своей аргументации суды ссылаются в том числе на Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию, хотя этот документ не имеет юридической силы в России.

Таким образом, 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.

Из проанализированных судебных дел случай ЗАО «Руна» является единственным примером, где налоговая инспекция и суд не только не оспорили необходимость применения концепции распределения затрат между членами одной группы, но и самостоятельно произвели расчет пропорции, в которой общие затраты группы должны были распределяться между ее участниками.

Исходя из анализа 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 есть очень высокая вероятность отстоять свою позицию в суде.

Таким образом, на наш взгляд, на сегодняшний день налоговой законодательство Российской Федерации практически не препятствует применению схем распределения затрат между компаниями группы.

Дополнение Налогового Кодекса РФ положениями, которые прямо разрешали бы вычет расходов, понесенных в рамках схем распределения затрат, создало бы дополнительную возможность уклонения от налогов, поскольку может потенциально ограничить свободу налоговых органов и судов при оспаривании случаев такого уклонения по причине экономической необоснованности схем. То есть дополнительная либерализация налоговых норм в этом отношении может ограничить возможности судов выносить отрицательные постановления по делам, явно направленным на минимизацию налогового бремени, и приведет к снижению общего объема налоговых поступлений в бюджет.

При этом для более детального регулирования вопросов трансфертного ценообразования при использовании схем распределения затрат целесообразно дополнить раздел V.1 НК РФ правилами контроля ценообразования при оказании внутригрупповых услуг по образцу таких правил в Руководстве ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов».

Что касается соглашений о распределении затрат в их «классическом» понимании, на практике в России оно пока встречается нечасто, если встречается вообще. С этой точки

зрения внедрение в Налоговый Кодекс РФ специальных правил по вопросам трансфертного ценообразования при реализации таких соглашений вряд ли является первоочередной проблемой. Однако с учетом того, что государство декларирует стремление развивать новые технологии, создание благоприятной институциональной среды для этого, в том числе и в виде удобных и понятных правил налогообложения, должно быть реализовано в будущем.

На сегодняшний день наиболее правильным решением в данной ситуации представляется внедрение в российское законодательство (раздел V.1 НК РФ) правил ценообразования при реализации «классической» схемы распределения затрат, направленной на совместную организацию научных исследований и разработок, налоговый контроль за которыми будет основан на принципах, изложенных в Главе VIII Руководства ОЭСР, эффективность которых подтверждена на примере зарубежного опыта целого ряда иностранных государств.

С учетом же того, что в последние годы растет объем уклонения от налогообложения посредством искусственного перемещения нематериальных активов, правила трансфертного ценообразования при распределении затрат должны приниматься одновременно с совершенствованием правил трансфертного ценообразования в целом, в том числе в отношении сделок с нематериальными активами. По-видимому, реализация плана по борьбе с BEPS и других международных мероприятий по борьбе с уклонением от налогообложения в скором времени укажет направление такого совершенствования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Damiano Bruno Silipo, Avi Weiss; Cooperation and competition in an R&D market with spillovers// Research in Economics 59 (2005) 41–57
- 2 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010
- 3 Данные сайта <http://www.referenceforbusiness.com/small/Co-Di/Cost-Sharing.html>
- 4 Lina P. Figueroa «Transfer pricing issues in cost contribution arrangements», 2008
- 5 Palazzi, P. (2011), “Taxation and Innovation”, OECD Taxation Working Papers, No. 9, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0sf1336-en>
- 6 Бельшева И., Козлов И., «Нематериальные активы компании: классификация и учет», Акционерное общество: вопросы корпоративного управления, №4, 2008
- 7 Данные сайта https://ru.wikipedia.org/wiki/%CD%E5%EC%E0%F2%E5%F0%E8%E0%EB%FC%ED%FB%E5_%E0%EA%F2%E8%E2%FB
- 8 Brandon Heriford, Harry A. Keates, Heather Lamoureux and Deloris R. Wright. US Cost Sharing: Current Issues and Court Cases. International Transfer Pricing Journal, July/August 2013
- 9 Данные сайта <http://translate.academic.ru/joint%20venture/en/ru/>
- 10 Kevin Holmes and Carin Holmes, Cost Contribution Arrangements, China and International Best Practice, 2005 // Centre for Accounting, Governance and Taxation Research, School of Accounting and Commercial Law, New Zealand
- 11 Tomáš Brabenec, Certain Important Aspects of Cost Contribution Arrangements in Financial Management, International Scholarly and Scientific Research & Innovation 4(7) 2010
- 12 Данные сайта <http://dic.academic.ru/searchall.php?SWord=%D0%A2%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%80%D0%B8%D1%89%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE&stype=0>
- 13 С. Калинин, Внутригрупповые услуги и распределение затрат внутри группы, Международная ассамблея налоговых консультантов, 2013
- 14 Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), EU joint transfer pricing forum, Brussels, June 2012
- 15 BEPS, Action 8: Revisions to Chapter VIII of the transfer pricing guidelines on cost contribution arrangements (CCA's), 29 April 2015 - 29 May 2015

- 16 Данные сайта <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a9/134850.html>
- 17 PwC, Отчет ОЭСР “О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS), 2013
- 18 Ernst & Young, Cost Contribution Agreements, A Global OECD and Country Review
- 19 Deloitte, Global Transfer Pricing Country Guide, 2014
- 20 PwC, International Transfer Pricing 2013/14, www.pwc.com/internationaltp
- 21 Lisa De Simone, Cost Sharing Arrangements and Income Shifting, Stanford Graduate School of Business, 2015
- 22 Veritas Software Corporation & Subsidiaries, Symantec Corporation v. Commissioner of Internal Revenue, 133 TC No. 14 (2009)
- 23 <http://www.ecovis.com/focus-china/cost-contribution-agreement-in-china/>
- 24 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.04.2011 по делу №А56-94331/2009
- 25 Определение Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 15.06.2013 №ВАС-7048/13
- 26 Постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 24.01.2013 №А40-45943/12-99-253
- 27 Обзор использования в российской судебной практике по налоговым спорам ссылок на документы ОЭСР, www.pwc.com/ru