



<Письмо> ФНС России от 06.08.2020 N ШЮ-4-13/12599@ "Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг"

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ****ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА****ПИСЬМО****от 6 августа 2020 г. N ШЮ-4-13/12599@****ОБ ОТДЕЛЬНЫХ ВОПРОСАХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ВНУТРИГРУППОВЫХ УСЛУГ**

Федеральная налоговая служба в целях выработки единообразных подходов при формировании доказательственной базы в рамках мероприятий налогового контроля по вопросам налогообложения расходов по оплате услуг, оказываемых в адрес российских организаций иностранными взаимозависимыми организациями (далее - внутригрупповые услуги), сообщает следующее.

В ходе рассмотрения материалов налоговых проверок было выявлено увеличение количества эпизодов по рассмотрению налоговыми органами вопросов правомерности признания для налоговых целей расходов российских организаций по оплате услуг, поставщиками которых являются взаимозависимые (аффилированные) иностранные организации, участники международных групп компаний (далее - МГК), и соответствие понесенных российской организацией расходов условиям, предусмотренным [статьей 252](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

При осуществлении предпринимательской деятельности российские налогоплательщики могут нести такие расходы, если они соответствуют действующему налоговому законодательству Российской Федерации, а также получать доходы от оказания услуг таким иностранным организациям. Иные операции между компаниями, входящими в одну МГК, в настоящем письме не рассматриваются.

При анализе внутригрупповых услуг налоговому органу необходимо в первую очередь определить реальность услуг, то есть действительно ли такие услуги существовали и предоставлялись, а также убедиться в отсутствии дублирования расходов на идентичные услуги. При этом в целях удостоверения, что расходы на оказание услуг компаниями-поставщиками действительно были понесены, налоговому органу следует всесторонне оценить предоставленную налогоплательщиком документацию.

Следующим шагом при анализе внутригрупповых услуг является определение того, несут ли оказанные внутригрупповые услуги экономическую или коммерческую ценность для усиления или поддержания коммерческого положения налогоплательщика, и готовы ли третьи лица приобретать такие услуги или реализовывать их за счет самостоятельной разработки технологий или найма дополнительного персонала.

Налоговому органу также необходимо убедиться, что заявленные налогоплательщиком расходы не являются компенсацией затрат на акционерную деятельность.

Налоговые органы при доказывании должны руководствоваться широким перечнем фактов, обстоятельств и сведений, полученных в ходе контрольных мероприятий, и избегать формального подхода. Это касается как представляемого налогоплательщиками документального подтверждения, так и фактов и обстоятельств, подтверждающих экономическую обоснованность понесенных ими затрат.

Если из предоставленных документов налоговым органам не представляется возможным убедиться в факте оказания услуг и (или) неясна суть оказанных услуг, налоговым органам необходимо истребовать дополнительные пояснения и комментарии к подтверждающим документам. Такие пояснения и комментарии должны быть оценены налоговым органом. При истребовании документов налоговым органам следует исходить из принципов целесообразности, разумности и обоснованности, обусловленных целями и задачами проводимого налогового контроля, а также принципа разумного соотношения объема запрашиваемых документов с объемом оказанных услуг.

Одновременно налоговым органам следует учитывать, что в силу прямого запрета, установленного [абзацем 3 пункта 1 статьи 105.17](#) Кодекса, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок.

---

Кроме того, при проведении контрольных мероприятий налоговым органам необходимо учитывать следующее.

1. По своей природе такие услуги могут представлять собой - включая, но не ограничиваясь - регулярную (текущую) поддержку по административным вопросам; услуги в области финансов; юридического консультирования; кадрового производства; внутреннего контроля; внутреннего аудита; услуги, связанные с развитием производства и продаж (например, услуги в области рекламы и маркетинга, повышения эффективности деятельности российской организации); услуги в области информационных технологий (например, услуги по разработке и внедрению программных продуктов, их технической поддержке, по обеспечению работоспособности программных продуктов и каналов связи, по хранению и обработке данных, консультированию по вопросам обслуживания информационных систем и центров данных), а также иные услуги.

2. Услуги могут иметь различную форму: оказываться на основании запросов на конкретную услугу; в форме доступа к услугам за заранее установленную плату; посредством предоставления ресурсов, которыми не обладает российская организация, а также в иных формах. Если услуга имеет форму предоставления ресурсов, речь идет о выделении и передаче российской организацией части функций и (или) сопровождения части процессов одному или нескольким иностранным участникам МГК, аналогично формированию единого центра обслуживания.

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

3. Перечень документов, предоставляемых в подтверждение факта оказания услуг, является открытым. В случае общего характера содержания актов об оказании услуг, иными словами - акты являются шаблонными и абстрактными, содержащими противоречивые сведения, налоговому органу следует запросить у налогоплательщика иные сведения и документы, которые могли бы внести ясность в отношении вида, объема и содержания услуг. Среди таких подтверждающих документов могут быть приняты во внимание в том числе деловая переписка и электронная корреспонденция, детализация телефонных звонков, протоколы встреч, служебные записки и справки, табели учета рабочего времени, отчеты об оказанных услугах, включающие в себя детализацию услуг с описанием действий контрагента, презентации, распечатки из внутренних электронных систем налогоплательщика, распечатки электронного календаря, снимки экрана компьютера, перечень сотрудников контрагента, участвовавших в процессе оказания услуг, и перечень сотрудников налогоплательщика, участвовавших в приемке услуг, письменные пояснения и заверения сторон, функциональный анализ оказываемых услуг (то есть соотношение полученных услуг с внутренними функциями компании - получателя услуги) и другие.

Также налоговым органам следует проанализировать иные доказательства (при их наличии), полученные в ходе проведения контрольных мероприятий, как-то: результат оказания услуг, свидетельские показания, путевые листы, журналы учета рабочего времени, акты сверки взаимных расчетов.

При этом ввиду отсутствия конкретного перечня документов, предоставляемых в качестве подтверждения реальности оказания услуг, российскому налогоплательщику предоставлена возможность представлять документы, оформленные в том числе в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого поставщиком услуг были произведены соответствующие расходы, а также обосновывать необходимость совершения сделок (операций) в выбранной форме и потребность в вовлечении иностранных компаний МГК в процессы и сделки (операции), реальность получения услуг. В этом случае следует проанализировать предоставленные налогоплательщиком подтверждения, что это действительно является обычаем делового оборота, и (или) документы (содержащие реквизиты, отвечающие требованиям законодательства о бухгалтерском учете), подтверждающие произведенные поставщиком услуг расходы. Предоставляемые первичные документы должны соответствовать стандартам бухгалтерского учета соответствующего государства и не противоречить общим принципам составления первичных документов, применяемым в любых стандартах

---

бухгалтерского учета.

4. Налоговому органу следует убедиться, что налогоплательщик не платит за идентичные услуги в адрес нескольких поставщиков (дублирование расходов). При оценке, является ли оказанная услуга дублирующей по отношению к функциям организации-заказчика, налоговым органам следует осуществить анализ функционала, опыта и компетенций, которые получает российский налогоплательщик, а не ограничиваться установлением факта совпадения названий отделов или наличия в штате сотрудников на должностях с похожими названиями.

Для этих целей по требованию налогового органа налогоплательщик может предоставить, например, описание организационной структуры, штатное расписание, должностные инструкции, положение о подразделении и иные аналогичные документы. Вместе с тем опыт и компетенции, выходящие за рамки нужд хозяйственной деятельности российской организации (например, необходимые в целях соблюдения МГК стандартов отчетности или требований законодательства иностранных государств) не могут быть признаны экономически оправданными для российского налогоплательщика.

5. Руководствуясь [статьями 252 и 270](#) Кодекса, а также принимая во внимание принципы, изложенные в Итоговом отчете BEPS по Действиям 8 - 10 "Соотнесение трансфертного ценообразования с формированием стоимости" <1>, экономическую оправданность затрат можно определить на основании анализа того, готова ли организация на сопоставимых условиях заплатить за аналогичные услуги независимому лицу или осуществить эту деятельность своими силами. Иными словами, услуга, оказанная российскому налогоплательщику, должна представлять экономическую или коммерческую ценность с целью улучшения или поддержания состояния его бизнес-деятельности.

-----  
<1> Actions 8 - 10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation  
(<https://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>).

Налоговый орган должен убедиться, как полученные результаты оказанных услуг используются в предпринимательской деятельности налогоплательщика. При этом наличие выгоды должно оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате деятельности исполнителя, то есть о направленности расходов на получение выгод. При этом отрицательный финансовый результат от применения полученной услуги сам по себе не может являться единственным основанием для признания расходов необоснованными.

Аналогичным образом, неприменение результата полученных услуг в силу объективных обстоятельств хозяйственной деятельности, само по себе не должно являться фактором, свидетельствующим о необоснованности расходов. Для определения того, насколько обоснованным является приобретение отдельных услуг, налоговый орган может принять во внимание распространенность приобретения таких услуг другими организациями той же отрасли у независимых лиц и другую общедоступную информацию.

6. Контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок, вместе с тем налоговым органам следует учитывать, что фактор цены, механизма и принципа ее формирования является неотъемлемой характеристикой самой услуги. В связи с этим территориальным налоговым органам для целей определения факта оказания услуги следует уделить внимание проверке наличия прозрачной методологии формирования стоимости услуг, единообразия ее применения во всей МГК. Оценка размера расходов поставщика при этом не производится. Налогоплательщики, помимо предоставления такой методологии и пояснений в отношении применяемого по договору порядка определения стоимости услуг, имеют право также предоставить и документацию по трансфертному ценообразованию или ее отдельные элементы.

В целях подтверждения соблюдения условий, предусмотренных [статьей 252](#) Кодекса, налоговому органу следует убедиться в единообразии механизма формирования цен на услуги внутри МГК, в связи с чем налоговому органу в целях подтверждения экономического обоснования понесенных затрат следует проанализировать и оценить предоставленную налогоплательщиком документацию и (или) иные

---

документы.

Сторонами отношений по договору может быть принят порядок формирования цены, определенный как сумма произведенных поставщиком (поставщиками) услуг затрат и обычная для определенной сферы деятельности надбавка (наценка), что является обычной практикой делового оборота, и сам факт применения такой модели ценообразования не должен рассматриваться как перераспределение доходов и убытков между компаниями МГК или являться самостоятельным и единственным основанием для признания соответствующих расходов необоснованными.

Налоговым органам следует также принимать во внимание, относятся ли указанные затраты покупателя услуг к доходам компании-поставщика услуг для целей налогообложения прибыли компаний в соответствии с законодательством иностранного государства, налоговым резидентом которого он является.

7. Одновременно, при оценке экономической обоснованности расходов, понесенных на основании внутригрупповых договоров на оказание услуг, а также признания доходов от такой деятельности, налоговому органу следует разграничивать такие услуги и понятие "акционерная деятельность". При этом сам по себе факт оказания услуги со стороны акционера (участника) налогоплательщика не свидетельствует об акционерном характере такой деятельности.

Акционерная деятельность обусловлена потребностью владельцев МГК контролировать свои инвестиции в дочерние компании и реализуется в отношении компаний исключительно в силу факта их вхождения в одну МГК.

Такая деятельность зачастую обращена на все компании, входящие в МГК, и реализуется несмотря на то, что эти компании не готовы платить за аналогичную деятельность независимому лицу или осуществить эту деятельность своими силами. Так, например, получение информации о деятельности компании, входящей в МГК (включая ознакомление с бухгалтерскими книгами и иной документацией); участие в распределении прибыли; участие в общем собрании акционеров, реализация права на получение дивидендов; деятельность, связанная с обеспечением соблюдения другими компаниями группы законодательства других стран (включая аудит и подготовку консолидированной отчетности); деятельность по покупке акций/долей (включая расходы, связанные с отношениями материнской компании с инвесторами); деятельность по соблюдению другими компаниями группы (включая непосредственного участника российской организации) требований иностранной фондовой биржи; а также любая вспомогательная деятельность по обеспечению корпоративного управления МГК, не могут считаться оказанием услуг.

При этом распространенная форма взаимодействия в виде предоставления глобальных политик, стратегий, стандартов должна тщательно анализироваться налоговыми органами на предмет того, являются ли такие глобальные политики (стратегии, стандарты) атрибутом самой принадлежности к МГК, либо являются целенаправленной измеримой разработкой, влияющей на развитие предпринимательской деятельности и прибыльность российской организации, о чем должны свидетельствовать соответствующие документы и сведения, предоставленные налоговому органу российской организацией.

Государственный советник  
Российской Федерации  
2 класса  
Ю.В.ШЕПЕЛЕВА