

# Соглашение о распределении расходов (CPP) – выгодная возможность объединить ресурсы связанных сторон в совместном проекте (2)

## 3/35/23



Менеджер проектов отдела  
трансфертного ценообразования, PwC  
Латвия

Līga Dobre-Jakubone



Старший менеджер проектов отдела  
трансфертного ценообразования, PwC  
Латвия

Zane Smutova



Менеджер проектов отдела налогового  
консультирования, PwC Латвия

Matīss Auziņš



Партнёр и руководитель отдела  
налогового консультирования, PwC  
Латвия

Ilze Rauza

Окончание статьи, опубликованной на прошлой неделе.

## Применение ПНП

Нормативные акты в сфере ПНП в настоящий момент не предусматривают особые условия для описания и анализа сделок CPP (в том числе и CPP услуг). Только в пункте 19.4 правил КМ № 677 сказано, что Рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию (ТЦ) можно использовать в качестве вспомогательного источника, чтобы обосновать экономическую суть и документирование специфических контролируемых сделок (в т. ч. CPP), если это не противоречит предусмотренным нормативными актами правам и обязанностям налогоплательщика и налоговой администрации. В главе VIII Рекомендаций ОЭСР (уже в редакции 2010 года) содержатся указания на особые аргументы при оценке сделок CPP и риски ТЦ.

Согласно информации, доступной PwC, Министерство финансов как ведущее учреждение государственного управления в формировании налоговой политики в 2022 году проинформировало и предоставило общее мнение о регулировании CPP. По мнению министерства, латвийские нормативные акты в сфере налогообложения допускают CPP, если оно заключено согласно основным принципам, изложенным в рекомендациях ОЭСР:

- вложение участника соразмерно ожидаемой выгоде;
- объем вложения определяется по его стоимости, и только в исключительных случаях допустимо определять его согласно расходам.

СГД в 2022 году также выразила мнение, что для нужд применения ПНП допускается CPP и при определении облагаемой базы налогоплательщик обязан соблюдать принцип сделки между независимыми сторонами, т. е. любые сделки, заключаемые между зависимыми сторонами, необходимо рассматривать путем сравнения со сделками независимых лиц, определяя их соответствие рыночной цене (стоимости) сделок. Таким образом, СГД обратила внимание на то, что участие в CPP может вызвать риск ТЦ.

Относительно оправдательных документов СГД предоставила только общие указания, что о

проведенных мероприятиях в рамках группы предприятий должен быть оформлен согласно требованиям регламентирующих бухгалтерский учет нормативных актов оправдательный документ, форму, содержание и порядок оформления или подготовки которого руководители предприятий вправе выбирать, если это не регламентирует конкретный нормативный акт.

## Вероятные риски ТЦ CPP

Несмотря на то, что концепция CPP в мире известна и действует на протяжении уже нескольких десятков лет, важно отметить, что в ее применении может существовать риск ТЦ. Существует мнение, что цель CPP не всегда полностью связана с необходимостью выделить ресурсы на реализацию какого-либо проекта, а это способ для международной группы предприятий замаскировать перенос прибыли из одной страны в другую.

Для уменьшения риска ТЦ участникам CPP необходимо:

- суметь доказать, что такая форма сотрудничества является взаимовыгодной, а именно, что пропорция участника CPP в общей планируемой выгода соответствует пропорции общего вложения. Относительную часть предполагаемых выгод можно рассчитать, например, на основании предполагаемых дополнительных доходов, получаемых каждым участником в результате соглашения;
- нужно суметь доказать, что стоимость части вложения каждого участника соответствует рыночной стоимости, т. е. к издержкам приложены расценки, соответствующие функциональному анализу и анализу сопоставимых данных, а также рыночному уровню;
- информацию о CPP нужно включить в документацию ТЦ.

## Применение НДС

В общем случае, если предприятие международной группы оказывает услугу или доставляет товары предприятию группы в Латвии, поставщик должен применять НДС. Если услуга предоставляется предприятию группы из другого государства – члена ЕС, получатель обязан рассчитать НДС в порядке реверсной уплаты.

По сути, CPP – это осуществление капиталовложений в достижение общей цели. Поэтому вложение, сделанное в рамках CPP, не следует считать возмездным оказанием услуг или поставкой товаров в толковании закона о НДС. Выгоду, созданную вложением или расходами, в основном получает то самое лицо, у которого возникли эти расходы. То, что данное вложение обеспечило выгоду и другим участникам CPP, имеет вторичное значение.

Известное обоснование такого применения НДС можно найти в практике Суда Европейского союза (СЕС),<sup>1</sup> где упоминается, что действия участников консорциума, предпринятые согласно условиям договора консорциума и соответствующие выделенной участнику доле, не являются возмездной поставкой товаров или оказанием услуг и, соответственно, НДС не применяется. Напротив, если кто-либо из участников сделал больше, чем предусмотрено договором консорциума, и получает за это вознаграждение от других участников консорциума, это считается возмездной поставкой товаров или оказанием услуг.

Ни в законе о НДС, ни на домашней странице СГД не опубликованы письменные рекомендации о

применении НДС к CPP. Из мнения, высказанного СГД в 2022 году, следует, что сущностью CPP является осуществление вложений участниками в достижение общей цели, а не взаимное оказание услуг между зависимыми предприятиями. Поэтому вложения в рамках CPP не считаются возмездным оказанием услуг. По мнению СГД, между участниками нет правоотношений, предусматривающих взаимное исполнение, и полученное поставщиком услуг вознаграждение является реальной платой за услугу, оказанную получателю услуги. В свою очередь, если проведен анализ вложений и сравнение с полученной выгодой, и обнаружено, что вклад кого-либо из участников больше, рассчитывается размер выравнивающего платежа, который считается вознаграждением и облагаемой сделкой в толковании закона «О налоге на добавленную стоимость». За выравнивающий платеж нужно выписать налоговый счет в установленный законом срок.

В Литве применение CPP, схожее с латвийской практикой, закреплено в рекомендациях о применении литовского закона о НДС. У нас также имеются сведения, что эстонская налоговая администрация в выданных справках подтвердила, что облагается только выравнивающий платеж.

Предприятия, работающие в отрасли, в которой совершаются облагаемые НДС сделки, отчисляют предналог в полном объеме. Напротив, предприятия, работающие в отраслях, к услугам которых НДС не применяется (например, финансовые услуги, азартные игры и медицинские услуги), при получении услуг из другого государства-члена обязаны начислять НДС, но не имеют права отчислять предналог, или имеют право частично отчислять предналог, если полученные услуги используются для обеспечения как облагаемых, так и необлагаемых услуг. При этом затраты на НДС могут помешать предприятиям международной группы работать эффективнее. Вместе с тем, если бы у международной группы предприятий была возможность создать CPP, она могла бы уменьшить затраты на НДС, поскольку в рамках CPP НДС облагался бы только выравнивающий платеж, а не вся стоимость услуг, как это было бы в случае договора об оказании услуг.

Прежде чем налогоплательщик начнет вышеописанное применение НДС, следует оценить, соответствуют ли действия, совершаемые в рамках договора, и методика расчета вложения и блага критериям, позволяющим считать такой договор CPP, а также необходимо выяснить, как CPP облагается НДС в государствах, где будут находиться участники договора, поскольку практика может отличаться в зависимости от национального регулирования.

---

<sup>1</sup> Решение СЕС от 29 апреля 2004 г. по делу № C-77/01 (*Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) v Fazenda Pública*).