

Трансфертное ценообразование в стратегическом управлении промышленными холдингами

© 2011 И.Н. Михеева

Российский государственный гуманитарный университет, г. Москва

E-mail: OET2004@yandex.ru

В статье рассматриваются экономическая сущность и роль трансфертного ценообразования в стратегическом управлении промышленными холдингами. Анализируются наиболее важные положения нового законодательства в области трансфертного ценообразования и их возможное влияние на российские промышленные холдинги.

Ключевые слова: промышленные холдинги, стратегическое управление, трансфертное ценообразование.

Одной из целей трансфертного ценообразования в холдингах является выработка оптимальных стратегических решений. В этой связи представляется интересным рассмотреть основные характеристики системы трансфертного ценообразования в промышленных холдингах, принимая во внимание новое законодательство в области трансфертных цен, которое должно вступить в силу 1 января 2012 г.

История вопроса трансфертного ценообразования достаточно широко представлена в научной литературе. Напомним лишь, что она связана с формированием транснациональных компаний. В результате концентрации и специализации производства происходила передача продукции, изготовленной на одном предприятии корпорации, другому предприятию той же корпорации. Вследствие этого появилась необходимость выработки методов оценки данной продукции и принципов формирования цен передачи, что послужило возникновению трансфертных цен. Одновременно на фоне децентрализации управления и выделения промежуточных подразделений между производством и центром управления необходима была новая система управления транснациональной корпорацией, позволяющая, с одной стороны, оценить стоимость передаваемой в ее рамках продукции, а с другой - выявить долю каждого подразделения в общей сумме конечной прибыли корпорации, что привело к возникновению системы трансфертного ценообразования.

В данной статье фокусируются вопросы применения системы трансфертного ценообразования в промышленных холдингах. В качестве субъектов системы будем рассматривать компании, входящие в состав холдинга, а объектов - возникающие между ними отношения по передаче товаров, работ, услуг, имущественных прав с соответствующим движением финансовых и

информационных потоков. Трансфертная цена будет определяться как отличная от рыночной цена передачи в системе трансфертного ценообразования.

Особенности системы трансфертного ценообразования в промышленных холдингах обусловлены, прежде всего, определением холдинга как таковым и целями его создания.

Холдинговая компания (холдинг) - это система коммерческих организаций, которая включает в себя "материнскую компанию", владеющую контрольными пакетами акций и (или) паями дочерних и зависимых компаний, и сами дочерние и зависимые компании. Дочерним признается хозяйственное общество, действия которого определяются другим (основным) хозяйственным обществом или товариществом либо в силу преобладающего участия в уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом¹. Зависимым признается хозяйственное общество, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Материнской компанией, в свою очередь, считается хозяйственное общество, которое обладает возможностью определять решения иного (дочернего и (или) зависимого) хозяйственного общества в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом.

Холдинговые компании возникают под влиянием общемировых процессов интеграции. В промышленных холдингах успешно сочетаются преимущества централизованного управления с плюсами децентрализованных организаций (их быстрой адаптацией к изменяющимся внешним условиям). Холдинговые компании позволяют реализовать задачи, которые не решаются на уров-

не отдельной организации, дают возможность оптимизировать связи между организациями, страхуют от финансовых потерь.

Рассматривая цели системы трансфертного ценообразования, можно выделить четыре группы целей системы трансфертного ценообразования: функциональную, экономическую, организационную, стратегическую.

В рамках *функциональной группы* целями системы трансфертного ценообразования в холдингах являются: измерение и оценка деятельности отдельных компаний холдинга, мотивация их руководителей, а также согласование деятельности отдельных компаний с общими целями холдинга. В результате введения системы трансфертных цен представляется возможным расчет чистого вклада в результат каждой компании холдинга, что способствует возможности определения слабых мест холдинга в целом, приоритетов развития холдинга, необходимости перераспределения ресурсов внутри холдинга и т.д.

Целью системы трансфертного ценообразования в холдингах в рамках *экономической группы* является эффективное распределение среди компаний холдинга ограниченных ресурсов для достижения оперативных и стратегических планов холдинга, в том числе для максимизации совокупной прибыли холдинга. В частности, аккумулируя ресурсы путем управления движением финансовых потоков внутри холдинга, данные холдинги получают дополнительные конкурентные преимущества, в том числе за счет инвестирования в НИОКР, переоборудования, маркетинговых исследований, завоевания новых сегментов рынка и прочее. Система трансфертного ценообразования также позволяет увеличить совокупную прибыль холдинга путем оптимизации суммы выплачиваемых в глобальном масштабе налогов.

Организационная группа включает использование системы трансфертного ценообразования с целью большей интеграции входящих в холдинг компаний, а также дифференциации деятельности таких компаний для увеличения совокупной прибыли.

В *стратегическую группу* целей системы трансфертного ценообразования входит обеспечение выполнения стратегических целей, поставленных центральным руководством холдинга.

Задачами системы трансфертного ценообразования в холдингах являются:

- распределение ресурсов между компаниями холдинга и перераспределение прибыли внутри холдинга;
- налоговая оптимизация и оптимизация таможенных платежей. Установление трансферт-

ных цен, отличающихся от рыночных, позволяет руководителям холдинга перераспределять прибыль между головной компанией и дочерними обществами в направлении снижения общей суммы уплачиваемых налогов. В частности, снижение налоговых выплат в рамках всего холдинга может осуществляться через такое комбинирование цен, которое позволяет получать значительную долю прибыли в компаниях холдинга, расположенных на территориях с низким уровнем налогообложения. Часто используется модель вывода материнской компании холдинга в такие юрисдикции. В этом случае используются трансфертные цены на предоставляемые материнской компанией административные, управленческие, технические и прочие услуги, а также патенты, лицензии и ноу-хау. Оптимизация таможенных платежей происходит за счет уменьшения таможенной стоимости ввозимых (вывозимых) товаров в рамках холдинга;

- оценка и повышение эффективности работы компаний холдинга и, как следствие, холдинга в целом;
- выработка инструментов мотивации руководителей отдельных компаний холдинга на достижение глобальных планов холдинга;
- более точный расчет себестоимости продукции (работ, услуг) вследствие учета объема взаимооказанных услуг на основе трансфертных цен;
- оптимизация объемов и структуры производства в рамках холдинга;
- освоение новых рынков. Трансфертные цены являются одним из инструментов разделения рынков между компаниями холдинга в целях ограничения внутривхолдинговой конкуренции и завоевания позиций на новых рынках и (или) сегментах рынка путем перераспределения финансовых средств между компаниями холдинга и изменения издержек производства;
- сведение информации в системах управленческого учета отдельных компаний холдинга в единую систему управленческого учета холдинга и предоставление информации руководителям всех звеньев в рамках холдинга.

Следует подчеркнуть, что цели и задачи, которые выполняются посредством трансфертных цен, реализуются на основе единого стратегического подхода в рамках холдинга. При этом разработка политики трансфертного ценообразования входит в компетенцию стратегических органов управления холдингом, выступая важнейшей составляющей финансовой стратегии.

Рассмотрим методы трансфертного ценообразования, изложенные в Законе о внесении изменений в отдельные законодательные акты Рос-

сийской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения от 18 июля 2011 г. □ 227-ФЗ (далее - Закон), так как данные методы применяются при трансфертном ценообразовании в промышленных холдингах, основаны на международной практике и будут использоваться налоговыми органами при проверке обоснованности цен между взаимозависимыми лицами и по ряду других трансакций. Новый закон вступит в силу 1 января 2012 г., при этом часть положений Закона начнут действовать не ранее 2013 и 2014 гг. Следует отметить, что новое законодательство в большей мере соответствует Рекомендациям по трансфертному ценообразованию, разработанным ОЭСР (Transfer pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations).

Количество методов определения рыночной цены было увеличено по сравнению с предыдущим законодательством (ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации в старой редакции) и предусматривает следующие пять методов: метод сопоставимых рыночных цен; метод цены последующей реализации; затратный метод; метод сопоставимой рентабельности; метод распределения прибыли. Метод сопоставимых рыночных цен остается приоритетным методом, который может быть применен при наличии информации даже об одной сопоставимой сделке. Следует отметить, что в определенных случаях приоритетным является метод последующей реализации (например, при перепродаже товаров). Метод распределения прибыли будет использоваться лишь при невозможности применения других методов.

Закон разрешает применение двух или более методов в комбинации. В случае невозможности применения указанных пяти методов рыночная цена разовой сделки может быть определена путем проведения независимой оценки в соответствии с действующим законодательством РФ или иностранного государства.

Рассмотрим вкратце все вышеуказанные методы.

1. Метод сопоставимых рыночных цен. Для применения данного метода будет достаточно, по крайней мере, одной сделки, удовлетворяющей критериям сопоставимости, при условии, что продавец в данной сопоставимой сделке не занимает доминирующего положения на рынке. Закон также разрешает применять сделку, совершенную самим налогоплательщиком, с независимым лицом в качестве сопоставляемой с той, что совершена с взаимозависимым лицом, при условии, что такая сделка является сопостави-

мой с анализируемой сделкой. При этом Закон существенно меняет подход к определению рыночной цены и вводит понятие интервала рыночных цен. Алгоритм расчета интервала рыночных цен аналогичен алгоритму, применяемому в большинстве стран ОЭСР. Таким образом, Закон определяет допустимый с точки зрения налогового контроля ценовой диапазон, в пределах которого возможно варьирование ценой.

2. Метод цены последующей реализации. Будет применяться для определения рыночного характера цены, по которой покупатель приобретает у взаимозависимого лица товары и реализует их независимому лицу.

При использовании данного метода показатель валовой рентабельности (R), полученной перепродавцом в рамках контролируемой сделки, подлежит сравнению с интервалом рыночной рентабельности ($R_{max}-R_{min}$), устанавливаемым на основе информации по неконтролируемым сопоставимым сделкам. При этом для целей налогообложения будет приниматься рентабельность ($R_{taxable}$) с учетом следующего алгоритма:

Если $R < R_{min}$, то $R_{taxable} = R_{min}$;

Если $R_{min} < R < R_{max}$, $R_{taxable} = R$;

Если $R > R_{max}$, то $R_{taxable} = R_{max}$.

$R = PR / Revenue$,

где R - показатель валовой рентабельности, рассчитанный как отношение валовой прибыли (PR) и валовой выручки от продаж ($Revenue$) без учета НДС и акцизов.

3. Затратный метод. Может применяться преимущественно в отношении сделок по оказанию услуг, за исключением случаев, когда используются объекты нематериальных активов, существенно влияющие на уровень рентабельности, в том числе при оказании услуг по управлению денежными средствами (включая осуществление торговых операций на рынке ценных бумаг и (или) валютном рынке), при оказании услуг по исполнению функций единоличного исполнительного органа. Также затратный метод может быть использован при продаже сырья или полуфабрикатов лицам, являющимся взаимозависимыми с продавцом, а также при реализации товаров (работ, услуг) по долгосрочным договорам между взаимозависимыми лицами. При этом проводится сопоставление валовой рентабельности затрат (R_c) тестируемого лица с интервалом рыночной рентабельности затрат ($R_{cmax}-R_{cmin}$). Для целей налогообложения будет приниматься рентабельность затрат по алгоритму, аналогичному тому, что изложен выше, а показатель самой рентабельности затрат (R_c) будет определяться по формуле

$$Rc = PR / Cost,$$

где PR - валовая прибыль;

$Cost$ - себестоимость проданных товаров (работ, услуг).

4. Метод сопоставимой рентабельности. Используется в случае невозможности обеспечить достаточную сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий, на основе которых можно достоверно определить интервал рентабельности в порядке, предусмотренном методом цены последующей реализации и затратным методом. Кроме того, при применении этого метода тестируемой должна быть выбрана компания, которая в сравнении со второй стороной сделки осуществляет меньше функций, принимает меньшие экономические (коммерческие) риски и не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень рентабельности. Следующие показатели рентабельности могут быть использованы для целей применения данного метода: рентабельность продаж, валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов (если перепродавец несет незначительные коммерческие риски), рентабельность затрат и рентабельность активов.

Следует отметить, что при применении метода сопоставимой рентабельности можно использовать другие показатели рентабельности, обоснованные с точки зрения функционального анализа.

5. Метод распределения прибыли. Заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок. Данный метод применяется при невозможности использовать другие методы, а также когда стороны сделки совместно владеют объектами интеллектуальной собственности. Распределение прибыли между сторонами контролируемой сделки производится на основе оценки вклада сторон в совокупную прибыль по анализируемой сделке с учетом размера осуществленных стороной контролируемой сделки затрат на создание уникальных нематериальных активов, использование которых непосредственно влияет на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке; численности персонала, непосредственно влияющего на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке; рыночной стоимости активов, использование которых непосредственно влияет на величину фактически полученной прибыли от продаж по контролируемой сделке; а также других показателей, отражающих взаимосвязь между функциями, активами, рисками и величиной полученной прибыли.

Следует отметить, что для определения интервала рентабельности для целей методов последую-

щей реализации, затратного и сопоставимой рентабельности в идеале необходимо иметь не менее четырех сопоставимых организаций. Когда доступно менее четырех сопоставимых организаций, разрешается расширить границы поиска для анализа функционально сопоставимых компаний. Кроме того, критерий доли владения может быть увеличен с 25 до 50 % для того, чтобы облегчить поиск дополнительных сопоставимых компаний. В том случае, если, несмотря на предпринятые меры, количество сопоставимых компаний все равно менее четырех, можно будет рассчитать диапазон на основании такой информации. С целью сглаживания различий в показателях дебиторской и кредиторской задолженности, а также товарно-материальных запасов между сопоставимыми организациями и самим налогоплательщиком возможно проведение корректировки показателей рентабельности.

Применение для целей налогообложения минимальных или максимальных значений интервала цен (рентабельности) в соответствии с Законом производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет Российской Федерации.

При определении соответствия цен, применяемых в сделках, рыночным ценам как налоговые органы, так и налогоплательщики должны использовать только общедоступные источники информации, среди них сведения о ценах и котировках фондовых и товарных бирж (как российских, так и иностранных); таможенная статистика внешнеторговой деятельности РФ; сведения о ценах (пределах колебаний цен) и биржевых котировках, содержащиеся в официальных источниках информации федеральных органов и органов местного самоуправления, включая статистические данные, а также данные из официальных источников, подготовленных иностранными государствами или международными организациями, либо из иных опубликованных и (или) общедоступных изданий и информационных систем; данные информационно-ценовых агентств; информация о сделках, совершенных налогоплательщиком (т.е. внутренние сопоставимые показатели).

При отсутствии либо недостаточности информации, полученной из вышеуказанных источников, используется следующая информация: сведения о ценах (пределах колебаний цен) и котировках, содержащиеся в опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах; сведения, полученные из бухгалтерской и статистической отчетности организаций, в том числе сведения, опубликованные в общедоступных российских или иностранных изданиях или информационных системах; сведения, полученные в результате проведения независимых оценок; иная информация, которая может быть использована для определения ин-

тервала рыночных цен и рентабельности в соответствии с разрешенными методами трансфертного ценообразования.

Для целей определения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным не допускается использование информации, составляющей налоговую тайну, а также иной информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством РФ (за исключением сведений о проверяемом налогоплательщике).

Определение взаимозависимых лиц расширено и включает в себя 11 категорий. Закон содержит ряд критериев, на основании которых компании и физические лица могут быть признаны взаимозависимыми. При этом одним из основных критериев для признания лиц взаимозависимыми остается доля участия, а именно: когда одна организация (совместно с ее взаимозависимыми лицами) прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 %. В Законе также отмечается, что суд с учетом фактических обстоятельств вправе признать организации и (или) физические лица взаимозависимыми по иным основаниям, если доказано наличие влияния, которое оказывается на условия или результаты сделок в силу отношений, сложившихся между лицами.

Принимая во внимание признаки взаимозависимости лиц, изложенные в Законе, можно сделать вывод о том, что большинство компаний российских промышленных холдингов будут признаны взаимозависимыми, а сделки между ними – контролируемые.

Перечень контролируемых сделок представлен в Законе. К контролируемым сделкам относятся в основном сделки между взаимозависимыми лицами и отдельные типы сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Контролю подлежат следующие внешнеторговые сделки:

- внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами, включая соглашения о поставках, заключенные при участии третьих лиц;

- внешнеторговые сделки с товарами мировой биржевой торговли (нефть и нефтепродукты, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни), в случае, если сумма такой сделки превышает 60 млн. руб.;

- внешнеторговые сделки с резидентами офшорных зон, которые включены в список Министерства финансов РФ, в случае, если сумма такой сделки превышает 60 млн. руб.

Внутрироссийские сделки между взаимозависимыми лицами будут контролироваться в следующих случаях:

- сумма совокупных годовых доходов по сделке между взаимозависимыми лицами за соответствующий календарный год превышает 3 млрд. руб. в 2012 г.; 2 млрд. руб. в 2013 г.; 1 млрд. руб. с 2014 г. При этом сделки не будут признаваться контролируемыми в ситуации, когда одновременно выполняются следующие условия: стороны сделки зарегистрированы в одном субъекте РФ и не имеют обособленных подразделений на территории других субъектов РФ, не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других субъектов РФ и не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль, а также нет иных оснований для контроля, перечисленных ниже;

- объем сделок между взаимозависимыми лицами за соответствующий календарный год превышает 60 млн. руб., и выполняется одно из следующих действий: производятся операции с минерально-сырьевыми ресурсами, облагаемыми налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ), который исчисляется по адвалорной ставке, и одна из сторон сделки является плательщиком НДПИ, исчисляемого по адвалорной ставке; одна из сторон сделки освобождена от обязанностей плательщика налога на прибыль или применяет налоговую ставку 0 процентов (т.е. является участником проекта “Сколково”); одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны (с 1 января 2014 г.);

- объем сделок между взаимозависимыми лицами за соответствующий календарный год превышает 100 млн. руб., а также одна из сторон сделки применяет систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход или является налогоплательщиком единого сельскохозяйственного налога.

Сделки не будут признаваться контролируемыми, если стороны сделки являются участниками единой консолидированной группы налогоплательщиков в соответствии с положениями гл. 3.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Следует отметить, что новое законодательство предусматривает возможность контроля цен в отношении совокупности однородных сделок, а не в отношении только одной конкретной сделки.

Определенного рода новацией является положение о необходимости уведомлять налоговые органы о контролируемых сделках, а также готовить документацию по трансфертному ценообразованию. Компании обязаны представлять в налоговые органы сведения о совершенных ими контролируемых сделках, если сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным налогоплательщиком в календарном году с одним лицом, превышает 100 млн. руб. (данная сумма будет снижена до 80 млн. руб. в 2013 г., а с 2014 г. данное ограниче-

ние не применяется). Сведения о контролируемых сделках должны содержать информацию о предмете сделки, сторонах сделки, сумме доходов (расходов), полученных (понесенных) в результате контролируемой сделки. По таким сделкам компании обязаны в произвольной форме подготавливать и по запросу налоговых органов предоставлять документацию, содержащую, в числе прочего, описание контролируемой сделки и ее условий, функциональный анализ сторон контролируемой сделки (при условии проведения такого анализа компанией), описание методов трансфертного ценообразования, сведения об использованных источниках информации и обоснование выбора метода трансфертного ценообразования, сведения об иных факторах, которые могли оказать влияние на цену (например, рыночная стратегия), а также сведения о корректировках налоговой базы.

В случае, если налоговыми органами будет установлено, что цена, используемая в контролируемой сделке, не соответствует рыночной цене и вынесено решение об увеличении налоговой базы в отношении одной из сторон этой сделки, другая сторона будет иметь право на симметричную корректировку, т.е. право на уменьшение налоговой базы исходя из скорректированной цены (налогоплательщики не будут иметь возможность проводить такие корректировки самостоятельно). При этом уточняется, что такие корректировки будут разрешены лишь для российских организаций и только в отношении сделок внутри РФ.

Особое значение для регулирования отношений в сфере трансфертного ценообразования имеет то обстоятельство, что Закон вводит положение о соглашениях о ценообразовании, устанавливающих порядок применения цен и (или) методы определения цен по контролируемой сделке. Такое соглашение с налоговыми органами могут заключать крупнейшие налогоплательщики на срок до трех лет с возможностью продления на последующие два года. Важно то, что Закон предусматривает заключение многостороннего соглашения о ценообразовании относительно внешнеторговой сделки, если стороной сделки является налоговый резидент иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, что соответствует международной практике.

Поскольку новое российское законодательство в области контроля за применением трансфертных цен построено в основном на международном опыте, а также с учетом того, что уже в настоящее время оно вызывает много вопросов у представителей бизнеса, автору представляется интересным вкратце изложить основные характеристики и тенденции мирового опыта применения правил трансфертного ценообразования.

Как уже отмечалось ранее, выпущенные ОЭСР рекомендации используются многими странами в качестве основы для положений своего налогового законодательства в области трансфертных цен. Формулировки норм закона могут различаться от страны к стране, но все они базируются на “правиле вытянутой руки”, согласно которому налогооблагаемая прибыль компании должна стремиться к уровню, который бы имел место, если бы компания была независима, находилась на расстоянии “вытянутой руки” от своей группы. Применяемые в других странах методы трансфертного ценообразования соответствуют тем, что предложены новыми положениями налогового законодательства РФ. Во многих странах не используются специальные национальные методические рекомендации по применению того или иного метода, здесь легализовано применение рекомендаций ОЭСР. В отличие от таких стран, в США введены собственные Рекомендации Казначейства США (Treasury (Tax) Regulations)². В любом случае принимается во внимание тот факт, что каждый из методов имеет свою специфику по типам сделок. Следует заметить, что и в нашем законодательстве присутствуют рекомендации по применению тех или иных методов в зависимости от типа сделок. Несмотря на достаточно развитую информационную базу, иностранные государства все чаще используют методы, основанные на анализе рентабельности и прибыли. Это связано с существенными сложностями поиска сопоставимых сделок. В России, по мнению автора, найти сопоставимые сделки будет еще сложнее из-за недостаточности как самой информации, так и опыта ее использования. В международной практике метод сопоставимых рыночных цен иногда используется в качестве метода оценки результатов, которые получены при применении других методов трансфертного ценообразования.

Национальные законодательства могут предоставлять различный объем полномочий налоговым органам. Например, налоговым органам США законом предоставлены достаточно широкие полномочия по перерасчету налоговых обязательств компаний по контролируемым сделкам. Но позитивным фактом является распространенная практика применения предварительных соглашений о ценах. Иностранные государства могут по-разному решать вопрос о том, какие сделки должны попадать в зону контроля, однако все стремятся контролировать сделки с офшорами.

Мировыми тенденциями в области контроля за применением трансфертных цен являются следующие: вопросы трансфертного ценообразования становятся все более актуальными, налогоплательщики существенно больше внимания уделяют подготовке соответствующей документации, что связа-

но с увеличением общего числа проверок налоговыми органами и судебных разбирательств. Так, в 2010 г. каждая пятая проверка трансфертных цен в мире заканчивалась начислением штрафов за нарушение правил трансфертного ценообразования. Общей для налоговых органов иностранных государств является тенденция увеличения количества сотрудников по работе в области контроля за трансфертными ценами. Существенное внимание уделяется налоговыми органами внутригрупповому финансированию и сделкам по предоставлению (получению) услуг. В то же время ОЭСР постоянно работает над совершенствованием своих рекомендаций по трансфертным ценам, в том числе планирует более детально рассмотреть вопросы, касающиеся нематериальных активов (патентов, торговых марок и даже бизнес-моделей)³.

В соответствии с основными ориентирами налоговой политики Российской Федерации новое законодательное регулирование контроля за трансфертным ценообразованием направлено, с одной стороны, на эффективное противодействие использованию трансфертных цен в сделках, совершаемых в целях уклонения от уплаты налогов и вывода капитала за рубеж, с другой стороны, на создание дополнительных гарантий защиты прав добросовестных налогоплательщиков на территории Российской Федерации, в том числе крупных холдинговых компаний, посредством обеспечения справедливых конкурентных условий⁴. Насколько эти цели нового законодательства будут реализованы, покажет практика. Следует сразу отметить, что внесенные законодателем изменения являются сложными, содержат множество положений и условий, которые, вероятно, могут по-разному пониматься налогоплательщиками и налоговыми органами, не вдруг сложится и арбитражная практика. Не зря Закон предусматривает введение (ограничение) некоторых норм и лимитов постепенно, а не сразу с начала года.

Очевидно, что со стороны промышленных холдингов потребуются дополнительные меры по снижению степени налоговых рисков. Необходимо проанализировать все внутрихолдинговые транзакции, подпадающие под контроль, проанализировать существующую методологию трансфертного ценообразования и рассмотреть возможность ее изменения. В случае, если по каким-либо причинам поменять методологию нельзя, компаниям нужно подготовиться отстаивать собственную методологию, оценить дополнительные суммы налогов и пени (а также штрафов начиная с проверок за 2014 г.), которые, возможно, потребуются заплатить в бюджет. Следует отметить, что изменение методологии может оказать влияние на распреде-

ление прибыли внутри холдинга и на совокупную эффективную налоговую ставку.

В промышленных холдингах, скорее всего, предстоит создать подразделение по трансфертному ценообразованию в головной организации (либо наделить соответствующими дополнительными полномочиями налоговый департамент головной организации), а также назначить ответственных лиц по трансфертному ценообразованию в дочерних компаниях холдинга. Очевидно, что работа подразделения по трансфертному ценообразованию будет связана с коммерческими, налоговыми, финансовыми подразделениями, а также бухгалтерией и внутренним аудитом. Все это может потребовать найма дополнительных сотрудников. Сотрудники подразделения по трансфертному ценообразованию и других отделов компаний должны осознавать материальность рисков, связанных с новыми правилами трансфертного ценообразования, и быть готовыми управлять данными рисками. Предстоит выработать формы документов, методику их заполнения, разработать механизм контроля за подготовкой и хранением данных документов.

Несмотря на то, что законодательно установлена возможность зарегистрировать компании холдинга в качестве консолидируемой группы налогоплательщиков налога на прибыль, на практике воспользоваться данной возможностью удастся лишь небольшому числу российских холдингов (а именно, лишь крупнейшим из них), что связано с высокими требованиями законодательства в отношении совокупных сумм, уплачиваемых холдингом налогов, суммарного объема выручки и совокупной стоимости активов.

В отношении лицензионных и других аналогичных платежей, которые часто используются в перераспределении прибыли между компаниями холдинга, по мнению автора, Закон можно толковать по-разному. Если придерживаться консервативного подхода, то руководству промышленных холдингов также необходимо устанавливать уровень роялти в пределах рыночного интервала с целью уменьшения рисков споров с налоговыми органами.

¹ См.: Гражданский кодекс Рос. Федерации. Ст. 105, п. 1; Закон об акционерных обществах. Ст. 6, п. 2; Закон об обществах с ограниченной ответственностью. Ст. 6, п. 2.

² Treasury (Tax) Regulations, section 1.482. URL: http://www.irs.gov/pub/irs-apa/482_regs.pdf.

³ 2010 Global transfer pricing survey, Ernst&Young. URL: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/2010-Global-Transfer-Pricing-Survey>.

⁴ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов. П. 10.