**Санкт-Петербургский государственный университет**

Воронцова Алена Евгеньевна

**Выпускная квалификационная работа**

Проблемы правового регулирования корректировки цен при

исчислении налоговой базы по налогу на прибыль по контролируемым сделкам

Уровень образования:

Направление 40.04.01 «Юриспруденция»

Основная образовательная программа ВМ.5528.2017

«Налоговое право»

Научный руководитель:

д.ю.н., доцент

Ногина О. А.

Рецензент: старший юрист,

Филиал компании с ОО

«ДЛА ПАЙПЕР РУС ЛИМИТЕД» Набережная Ю.А.,

Санкт-Петербург

2019

СОДЕРЖАНИЕ

[**Введение.** 3](#_Toc7631481)

[**Глава 1. Контролируемые сделки.** 5](#_Toc7631482)

[**1.1 Понятие контролируемой сделки.** 5](#_Toc7631483)

[**1.2. Понятие рыночной цены сделки.** 10](#_Toc7631484)

[**1.3. Сопоставимость коммерческих (финансовых) условий в сделках.** 18](#_Toc7631485)

[**Глава 2. Корректировка цен в сделках между взаимозависимыми лицами.** 20](#_Toc7631486)

[**2.1. Самостоятельная корректировка цен контролируемых сделок.** 21](#_Toc7631487)

[**2.2. Корректировка цен в сделках по результатам налогового контроля.** 25](#_Toc7631488)

[**Заключение.** 35](#_Toc7631489)

[**Список используемой литературы.** 35](#_Toc7631490)

# Введение.

Целью настоящей работы является изучение вопросов корректировки цен в сделках со взаимозависимыми лицами в соответствии с разделом V.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Налоговые органы при проверке соответствия цен сделок определенному среднерыночному уровню, преследуют цель выявления заниженных или завышенных цен, используемых налогоплательщиками не для достижения коммерческой цели, а исключительно для снижения налоговой нагрузки.

Трансфертное ценообразование подразумевает процесс установления цен в сделках между взаимозависимыми лицами. Этот инструмент экономического регулирования актуален как никогда, и прежде всего в связи с развитием мировой торговли, так как организации стали широко использовать трансфертное ценообразование с целью переноса своей прибыли в юрисдикции с наименьшим налоговым бременем.

Таким образом, анализ правил контроля цен, для целей налогообложения, является следующим шагом, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, поскольку первоначальное ознакомление с законодательством по трансфертному ценообразованию вызывает массу вопросов.

Симметричные корректировки позволяют избежать двойного обложения экономических результатов одной и той же сделки, что особенно актуально в отношении сделок в России. Однако ряд существенных недостатков не позволяет говорить о надежном механизме реализации симметричных корректировок и, соответственно, об адекватном налогообложении группы компаний.

В ходе работы предполагается изучить имеющееся законодательство в сфере контроля цен налоговыми органами, разобраться каким образом налоговые органы осуществляют контроль цен в целях налогообложения, предложить варианты адаптации к имеющемуся законодательству.

# Глава 1. Контролируемые сделки.

## **1.1 Понятие контролируемой сделки.**

Контролируемые сделки – это сделки между взаимозависимыми лицами, а также приравненные к ним (ст. 105.14 НК РФ).

Понятие контролируемые сделки используется в налоговом кодексе, относительно налогового контроля трансфертных цен - то есть сделок между [взаимозависимыми лицами](http://taxslov.ru/n11.htm). Если сделки налогоплательщика контролируемые, то к ним могут быть применены особые правила налогового контроля цен сделок - суть которых в том, что налоги будут исчислены исходя из рыночной цены сделок (а не исходя из фактических цен).

Определяя организационно-правовые основы налогового контроля цен в налоговом праве, следует принять во внимание, что в теории налогового права[[1]](#footnote-1) понятие «налоговый контроль цен» тождественно понятию «налоговый контроль трансфертного ценообразования». В связи с чем, в настоящей работе данные понятия применяются как синонимы.

Сделки, осуществляемые между взаимозависимыми лицами, подлежат контролю со стороны налоговых органов. Налоговый орган осуществляет проверку цены сделки на предмет ее сопоставимости с ценами сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Налоговый контроль цен имеет право осуществлять только Центральный аппарат ФНС России и только в отношении контролируемых сделок.

Механизм контроля цен сделок между [взаимозависимыми лицами](http://taxslov.ru/n11.htm) направлен на то, чтобы группы компаний не манипулировали ценами в целях вывода налоговой базы из России в оффшорные страны или на льготные предприятия. Такой механизм используется во многих странах мира.

Так, трансфертные цены часто используются транснациональными холдингами для минимизации налога на прибыль. С помощью трансфертных цен можно перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами.[[2]](#footnote-2)

К контролируемым сделкам относятся: сделки между взаимозависимыми лицами; иные сделки, приравненные к сделкам взаимозависимых лиц; сделки, которые приобрели статус контролируемых посредством вынесения судебного решения РФ в результате их оспаривания ФНС РФ.

В налоговом законодательстве отсутствует понятие «сделка» так же не установлены особенности применения данного термина. Возникает вопрос, что считать контролируемой сделкой? Сделкой в целях применения положений о контролируемых сделках будет признаваться каждая отдельная операция (транзакция), направленная на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. Например, отдельные сделки – это отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг, совершение операций с иным объектом гражданских прав в рамках одного договора. Или сделкой будет признаваться все транзакции в рамках одного договора?

Министерство Финансов предлагает использовать данное понятие из Гражданского кодекса Российской Федерации: «в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее - ГК РФ) сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей ([статья 153](consultantplus://offline/ref=E07180083905BF808DF1D4EC55D6F6E8915ED736ADA4EDDB9313B908864899B6AAA13BF232EDCCF708B82E2B3040BE369F8060011D6DC6C1g5A5Q) ГК РФ). Согласно ст. 154 ГК РФ сделки могут быть двух- или многосторонними (договоры) и односторонними (сделки, для совершения которых в соответствии с законом, иными правовыми актами или соглашением сторон необходимо и достаточно выражения воли одной стороны)».[[3]](#footnote-3)

В данном письме налоговые органы не уточнили, что считать сделкой для целей уведомления налогового органа о контролируемых сделках, считаем, что мы не можем сказать, что договор в целом является сделкой. Стороны могут заключить договор, в котором будут содержаться элементы различных сделок, например: передача одной стороной другой стороне оборудования (первая сделка) и последующее его гарантийное обслуживание либо обслуживание за вознаграждение (вторая сделка). Один договор, но несколько сделок. Еще пример: поставка в рамках одного договора нескольких партий товаров. Возникающие при этом права и обязанности определяются договором, который является сделкой, а передача партий по акту — частичным исполнением договора. Финансовые обязательства (цена, дебиторская и кредиторская задолженность) в процессе исполнения договора могут отличаться. Следовательно, это будут разные сделки.

Следующие, на что необходимо обратить внимание, что понятия взаимозависимых лиц трактуется налоговым кодексом достаточно широко.[[4]](#footnote-4) Перечень ситуаций содержащийся в [пункт 2 статьи 105.1 Налогового](http://base.garant.ru/10900200/19/#block_105011) кодекса не является закрытым и как следствие суд может признать лица взаимозависимыми[[5]](#footnote-5) по иным основаниям (не предусмотренным [п. 2 ст. 105.1 Налогового кодекса](http://base.garant.ru/10900200/19/#block_105012)), если отношения между этими лицами обладают общими признаками взаимозависимости, которые указаны в [пункте 1 статьи 105.1 НК](http://base.garant.ru/10900200/19/#block_105011) РФ.

Нормы налогового законодательства об установлении взаимозависимости между лицами исходят прежде всего из определения общего понятия и общих критериев такой зависимости. Так, согласно п. 1 ст. 105.1 НК РФ, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения. При определении общих критериев взаимозависимости учитывается влияние, которое может оказываться: а) в силу участия одного лица в капитале других лиц; б) в соответствии с заключенным между лицами соглашением; в) при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Существуют следующие критерии для признания сделки контролируемой:

1. Сделки между взаимозависимыми лицами, зарегистрированными на территории РФ, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 миллиард рублей.
2. Несколько сделок по сбыту (перепродаже) товаров (проведению работ, оказанию услуг) при посредничестве лиц, не считающихся взаимозависимыми, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 миллионов рублей.
3. Сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 миллионов рублей.
4. С резидентами оффшоров из перечня Минфина РФ, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 миллионов рублей.

Однако давно уже известно, что институт взаимозависимости не является узконаправленным институтом, задача которого - определить категорию лиц, которая должна будет претерпевать особый вид налогового контроля - контроль по сделкам между взаимозависимыми лицами.[[6]](#footnote-6)

Задача института взаимозависимых лиц выявить такую категорию лиц, особенности отношений между которыми приводят к возникновению высоких налоговых рисков, связанных с нарушением фискальных интересов государства, и на законных основаниях снизить уровень этих рисков.

Если налогоплательщик совершает контролируемую сделку у него возникает обязанность подать уведомление о контролируемых сделках. Перечень обязательных сведений, отражаемых в уведомлении, включает четыре блока (п. 3 ст. 105.16 НК РФ): календарный год, к которому относится уведомление; предметы сделок; сведения об их участниках; сумма полученных по сделкам доходов или произведенных расходов. Срок предоставления уведомления не 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Методологические основы определения цены сделки для целей налогообложения изложены в гл. 14.3 НК РФ. Следует отметить, что в основе указанной главы лежат испытанные многолетней мировой практикой положения Организации экономического содействия и развития (ОЭСР), рассмотренных в работе Иванова А. Е.[[7]](#footnote-7) Налоговый кодекс Российской Федерации предлагает использовать пять методов ценообразования либо комбинацию этих методов:

− метод сопоставимых рыночных цен (ст. 105.9 НК РФ);

− метод цены последующей реализации (ст. 105.10 НК РФ);

− затратный метод (ст. 105.11 НК РФ);

− метод сопоставимой рентабельности. (ст. 105.12 НК РФ);

− метод распределения прибыли (ст. 105.13 НК РФ).

Вместе с тем в условиях разовой сделки, если ни один из вышеперечисленных методов не позволяет определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги) рыночной цене, можно прибегнуть к независимой оценке.

Под сделкой разового характера п. 9 ст. 105.7 НК РФ подразумевает сделку, отличную от основной деятельности организации по экономической сути. В качестве примера можно привести продажу пакета ценных бумаг организацией, не являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг.

Каждый из предлагаемых методов ценообразования применяется в определенных случаях. На основании анализа ст. 105.9–105.13 НК РФ и мнений авторитетных российских авторов[[8]](#footnote-8) можно выделить две категории анализируемых сделок:

1) сделки, в ходе которых налогоплательщик не перепродает приобретенный товар без дальнейшей переработки;

2) сделки, в ходе которых приобретенный товар налогоплательщик перепродает без дальнейшей переработки.

Очевидно, что эти две категории сделок не являются исчерпывающими. Однако отсутствие в Налоговом кодексе РФ каких-либо других уточнений указывает на то, что к каждому конкретному случаю налоговые органы должны подходить индивидуально, исходя из того, какой метод позволит наиболее адекватно оценить соответствие цены сделки рыночной цене.

Рассмотрим подробнее порядок формирование рыночной цены для цели применения метода сопоставимых рыночных цен так как данный метод в соответствии с [п. 3 ст. 105.7](consultantplus://offline/ref=E0B280D6A0001ED174838750F1AB93433DAFA6B88FE6523339B2A406EC41D97D7BFAA74A132B1865935ADF52B637C5A0322734F2514FM2U5N) НК РФ является приоритетным.

## **1.2. Понятие рыночной цены сделки.**

Рыночная цена для целей налогообложения - это цена товара, определяемая в соответствии с принципами и нормами, установленными Налоговым Кодексом Российской Федерации, согласно которым рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

C точки зрения экономики цена, установленная для целей налогообложения, противоречит здравому смыслу - налоговые правоотношения не являются самоцелью деятельности организаций или индивидуальных предпринимателей, их намерениями заключать сделки движет вовсе не желание пополнить бюджет.[[9]](#footnote-9) В этом случае налогоплательщик имеет право корректировать цену для целей налогообложения, если цена отличается от цены, применяемой в сделке.

Тем не менее, можно проверить только цену, примененную в сделке между связанными сторонами. Цена в таких сделках признается рыночной, если налоговый орган не доказал обратное. Таким образом, ниже приведены некоторые основные выводы:

1) Цена, использованная в сделках невзаимозависимых лиц, с точки зрения НК РФ является рыночной и не подлежит проверке;

2) Цена в сделках взаимозависимых лиц признается рыночной, если контролирующими органами не доказано иное;

3) Рыночной ценой в понимании НК РФ является как цена, сформированная в сделке между невзаимзависимыми лицами, так и цена, рассчитанная в соответствии с правилами НК РФ;

4) НК РФ допускает, что цена, установленная в сделке между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, может не совпадать с рыночной ценой, однако каким образом такую цену необходимо рассчитывать законом не предусмотрено.

Следовательно, понятие рыночной цены во многом связано с понятием взаимозависимости и является специальным термином, предусмотренным Налоговым кодексом. Рассматривать понятие рыночной цены в отрыве от лиц, участвующих в сделке, с точки зрения налогового кодекса недопустимо.

С одной стороны, идея законодателя ясна: правила, изложенные в контексте, фокусируются на основном положении принципа вытянутой руки, согласно которому в операциях между взаимозависимыми лицами процесс формирования цены сделки обычно подчиняется экономическим принципам и законам. С другой стороны, как справедливо отмечает А. А. Копина, в некоторых случаях факт взаимозависимости не приводит к тому, что цена становится менее рыночной, чем между независимыми лицами.[[10]](#footnote-10) В результате с точки зрения Налогового кодекса формально одинаковые арифметически равные цены между взаимозависимыми лицами и лицами, не признанными взаимозависимыми, различны - в первом случае вопрос рыночной цены может быть рассмотрен контролирующим органом, и во втором - только стороной по сделке

В то же время закон предусматривает специальную процедуру, состоящую из двух основных этапов для проверки цены в сделках взаимозависимых лиц контролирующим органом. Прежде всего, налоговый орган сравнивает такие сделки или набор таких сделок (с одной или несколькими сделками, стороны которых не являются связанными сторонами). Сопоставимые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершены в тех же коммерческих и (или) финансовых условиях, что и анализируемая сделка. Однако это требование не является безоговорочным - могут быть различия в сравниваемых сделках, но только в том случае, если такие различия не оказывают существенного влияния на результаты сделки или если такие различия могут быть приняты во внимание, применяя соответствующие налоговые цели. корректировки условий и (или) результатов сравниваемых транзакций или анализируемой транзакции. Налоговый кодекс содержит примерный перечень финансовых и коммерческих условий, которые могут быть приняты во внимание при сравнении сделок, также существует требование учитывать характеристики товарных рынков, на которых совершаются сделки, географическое положение рынков. и их размер, наличие конкуренции на рынках и относительная конкурентоспособность продавцов и покупателей на рынке, наличие на рынке однородных товаров (работ, услуг), спрос и предложение на рынке, а также покупательская способность потребителей, уровень вмешательства государства в рыночные процессы, уровень развития производственной и транспортной инфраструктуры и другие факторы. Как только условия анализируемых сделок совпадают, налоговый орган на основе методов, предусмотренных законом, определяет рыночную цену сделки между связанными сторонами. Приоритетным методом расчета рыночной цены является метод сопоставимой рыночной цены.

В то же время, как при изучении сопоставимости условий, анализируемых (сделок) операций, так и при применении метода должны использоваться информационный источники которой строго предусмотрены Налоговым кодексом (ст. 105.6 НК РФ). Для соответствующих методов закон предусматривает расчет специальных коэффициентов и интервалов и других математических показателей. Из вышесказанного видно, что налоговый кодекс фактически предполагает, что операция является рыночной сделкой, если она совершается между независимыми субъектами или если сделка совершается между взаимозависимыми субъектами, рыночная цена в ней - это цена, которая сложилась в финансовые и коммерческие условия, сопоставимые с условиями сделок между независимыми субъектами, и соответствующий расчет рыночной цены в соответствии с методами, определенными в налоговом кодексе. Таким образом, в соответствии с налоговым кодексом рыночная цена сделки - это цена, установленная в сделках между независимыми лицами, или цена, рассчитанная в соответствии с методами, установленными в налоговом кодексе, с учетом условий, сопоставимых с операциями между лицами, не являющиеся взаимозависимыми, и применяемые для расчета налога по сделке между связанными сторонами. Фактически мы говорим, что для сделок между взаимозависимыми сторонами рассчитывается рыночная цена, а для несвязанных сторон признается рыночная цена, установленная между ними. Хотя в каждом конкретном случае есть основание для определения цены - договор между лицами.

Кроме того, говоря о процедуре расчета цены, следует отметить, что большинство источников, из которых предлагает налоговый кодекс, предлагает брать информацию для определения сопоставимости условий, в значительной степени условны и имеют ряд существенных недостатков, которые не позволяют сформировать объективное понимание цен, преобладающих в гражданском обороте, и факторов, действующих на них. Таким образом, что касается информации о ценах и котировках российских и зарубежных бирж, следует отметить, что:

1) данные биржи торгуют довольно ограниченным количество товаров, а операции с такими товарами нерегулярны;

2) как правило, торговля на биржах осуществляется в режиме практически незамедлительной оплаты, т. е. платеж производится сразу или в течение одного-двух дней, тогда как на практике в деловых отношениях платеж может осуществляется в различные периоды и не всегда соответствует контракт;

3) в сделках, совершаемых на биржах, отсутствие подробной информации о продавцах и покупателях, соответственно, довольно сложно проверить, являются ли стороны сделки на бирже взаимозависимыми (это важно, особенно на фондовых рынках с активное участие различных схем инфляции «пузыри»);

4) отсутствует информация о функциях, коммерческих (рыночных) рисках и стратегиях сторон, других условиях распределения прав и обязанностей между ними;

5) отсутствует информация об общем объеме сделок между сторонами.

Таможенная статистика также ограничена с точки зрения информации о финансовых и коммерческих условиях сделок, распределении прав и обязанностей сторон. Информация о ценах (пределах колебаний цен) и биржевых котировках, которая содержится в официальных источниках информации или других общедоступных публикациях и информационных системах, из-за отсутствия подробной информации о характеристиках товаров (в частности, нет информация о марке продукции), из-за отсутствия данных о покупателях и продавцах, об условиях поставки и условиях оплаты, объем сделок о сопоставимости условий сделок на основе такой информации достаточно условно.[[11]](#footnote-11)

Данные бухгалтерских и статистических отчетов организаций, публикуемые в публичных российских или зарубежных публикациях и (или) содержащиеся в публичных информационных системах, а также на официальных сайтах российских и (или) иностранных организаций, также ограничены в плане доступности информации. О правах и обязанностях сторон по конкретным сделкам, о рисках, принятых сторонами, и на основании этой информации невозможно достоверно определить, являются ли стороны по сделкам, данные которых были опубликованы в рамках такой бухгалтерской отчетности или статистические отчеты, были взаимозависимыми лицами. В то же время, как мы знаем, с точки зрения Налогового кодекса рыночная цена в сделках связанных сторон является таковой только до тех пор, пока не доказано обратное. Налоговый кодекс исключает последствия пересчета цен в сделках, данные которых были включены в бухгалтерские и статистические отчеты, используемые налоговым органом при проверке цен, для пересчетов, произведенных на основе такой информации. Говоря об информации о сделках, совершенных налогоплательщиком, следует отметить, что существует риск искусственно совершенных сделок со стороны налогоплательщика: на практике часто существует риск признания внутренних сопоставимых операций как искусственных, то есть совершенных исключительно обосновать цены контролируемых сделок, например, если компания продает основной объем продукции взаимозависимым лицам и ежемесячно продает небольшие объемы одному или двум иностранным (независимым) подрядчикам. Чтобы минимизировать налоговые риски, необходимо поддерживать значительную диверсификацию продаж независимым организациям - в противном случае внутренние сопоставимые операции могут рассматриваться как неприемлемые в качестве источника для целей налогового контроля.[[12]](#footnote-12)

При наличии информации о нескольких сопоставимых сделках (это является предпочтительным), предметом которых являются идентичные (однородные) товары (работы, услуги), интервал рыночных цен определяется в следующем порядке:

1) из совокупности цен сопоставимых сделок образуется выборка по возрастающей, начиная с минимального значения, с присвоением ценам порядкового номера (за исключением цены, применяемой в анализируемой сделке);

2) определяется минимальное значение интервала рыночных цен в формализованном порядке, установленном пп. 3 ст. 105.9 НК РФ;

3) определяется максимальное значение интервала рыночных цен в формализованном порядке, установленном пп. 3 ст. 105.9 НК РФ.

В случае, если цена в анализируемой сделке находится в пределах интервала рыночных цен, то для целей налогообложения она признается рыночной. Если цена в анализируемой сделке меньше минимального значения интервала, то для целей налогообложения принимается цена, соответствующая минимальному значению интервала рыночных цен. Если цена в анализируемой сделке превышает максимальное значение интервала, то для целей налогообложения принимается цена, соответствующая этому максимальному значению интервала рыночных цен.

Проблема сложности и трудоемкости налогового контроля цен сделок между взаимозависимыми лицами усугубляется большой вероятностью отсутствия или не получения значимого фискального эффекта и недостижения по результатам контроля необходимого уровня эффективности (соотношения фискальной результативности в виде дополнительных налоговых начислений к затратам на проведение контрольно-аналитической работы).

При выявлении фактов несоответствия применяемых цен в сделках между взаимозависимыми лицами налоговым органам нередко бывает сложно доказать сопоставимость анализируемых и сопоставимых сделок, в том числе, по признаку идентичности или однородности товаров в силу недостаточности информации, множественности аналитических характеристик сравниваемых сделок, коммерческих (финансовых) условий и критериев идентичности или однородности товаров

Таким образом, проблемой определения рыночной цены в порядке, определяемом налоговым кодексом, является обусловленность этой сделки и существенно ограниченный доступ к идентификации условий сопоставимости. Фактически, рыночная цена для взаимозависимых лиц является моделью рыночной цены, а не самой рыночной ценой. В то же время рыночная цена, как известно, является формой выражения стоимости товаров, проявляющейся в процессе их обмена. Это цена, которая определяется не искусственными институтами, а под влиянием рыночных условий, спроса и предложения.[[13]](#footnote-13) В настоящее время общепризнанно, что рыночная цена - это биржевая цена, сформированная в рамках экономического формирования спроса и предложения. Однако такого исследования НК РФ не предполагает и вряд ли предложит и-за возникновения значительных проблем с усложнением администрирования налогообложения.

В судебные практики также возникают проблемы с применением порядка определения сопоставимости сделок и методов, предусмотренных НК РФ:

1) различие в физико-технических характеристиках влечет невозможность признания сделок сопоставимыми, хотя экономический смысл таких сделок в целом одинаковый (Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.04.2015 по делу N А26-7861/2014);

2) поскольку критерии поиска в информационной системе "СПАРК" задаются в зависимости от субъективных представлений пользователя системы, использование данной системы о средних ставках по банковским депозитам является недопустимым; (Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 11.06.2015 по делу N А29-10095/2014);

3) налоговые органы пытаются подменить понятия и признать кадастровую (инвентаризационную) стоимость равной рыночной для целей определения рыночной цены (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.05.2015 по делу А03 11074/2014, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2015 N 18АП-3285/2015 по делу N А47-620/2014).

С учетом вышеизложенного можно сказать, что рыночная цена в сделках связанных сторон в смысле Налогового кодекса является суждением о цене, сформированной на основе методов, предусмотренных Налоговым кодексом, а не самой рыночной ценой. Поэтому точнее сказать, что в случае взаимозависимых лиц государство проверяет цены в сделках между взаимозависимыми лицами на предмет соответствия рыночным ценам и на соответствия установленному в НК РФ порядку определения суждения о рыночной цене. Фактически речь идет о государственном регулировании ценообразования между взаимозависимыми лицами. И здесь рассуждение о рыночной цене носит чисто процедурный характер. Все методы определения сопоставимости коммерческих и финансовых условий, предусмотренных в Налоговом кодексе, а также методы расчета цен используют концепцию товарности в качестве приблизительного ориентира.[[14]](#footnote-14)

В связи с этим, поскольку понятие взаимозависимости является весьма относительным и зависит от конкретных жизненных и экономических обстоятельств, а цены в сделках таких лиц подлежат бескомпромиссному контролю со стороны государства на предмет их соответствия установленному в Налоговом кодексе суждению о рыночных ценах, имеются обоснованные сомнения относительно экономической основы этих правил.

## **1.3. Сопоставимость коммерческих (финансовых) условий в сделках.**

Определение соразмерности ценовых параметров сделок между взаимозависимыми лицами рыночному уровню [подразумевает](https://text.ru/synonym/%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D1%80%D0%B0%D0%B7%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%B2%D0%B0%D0%B5%D1%82) поиск, нескольких сделок, сторонами которых являются не взаимозависимые лица, и сопоставление условий таких сделок с условиями анализируемой сделки, совершенной между взаимозависимыми лицами.

Согласно законодательству, сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в идентичных коммерческих и финансовых условиях с данной сделкой, т.е. условия сделок подлежат практическому сопоставлению.

Анализируя статью 105.5 НК РФ, сопоставлению с условиями анализируемой сделки подлежат как непосредственно условия сделок, из которых следуют права и обязанности сторон, так и условия совершения сделок, определяемые особенностями функционирования соответствующих рынков товаров (работ, услуг), в том числе стратегией поведения субъектов на рынке («внешними» факторами). Таким образом, при сопоставлении условий конкретных сделок в целях применения методов ценообразования и установления рыночного уровня цен следует исходить из сопоставления всех условий, которые оказывают влияние на ценообразование, вследствие чего определяются сопоставимые сделки.[[15]](#footnote-15)

Можно выделить ряд правовых аспектов, касающихся решения вопроса о сопоставимости условий сделок и проведения функционального анализа.

1. Перечень сопоставляемых коммерческих и (или) финансовых условий сделок не определяется исчерпывающим образом, кроме того, выбор конкретных условий для проведения сопоставления зависит от особенностей анализируемой сделки.

2. С учетом п. 3 ст. 105.5 НК РФ при определенных условиях допустимо в качестве сопоставимых рассматривать сделки, условия которых отличаются от условий анализируемой сделки, но эти отличия не оказывают существенного влияния на результат сделок, следовательно, возможно установление не только полной, но и частичной сопоставимости условий сделок.

3. Указывая на «коммерческие и финансовые условия сделок», налоговое законодательство не определяет относимость условий к соответствующему виду, как уже отмечалось, к таким условиям относятся и «внешние» факторы, оказавшие влияние на совершение сделки.

4. Налоговый кодекс устанавливает, что в целях определения сопоставимости сделок проводится функциональный анализ, который заключается, в частности, в анализе характеристики функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота. Заметим, что с позиции законодательного обеспечения сделка порождает, изменяет или прекращает права и обязанности сторон, функциями в этой связи стороны не наделяются.

5. При определении сопоставимости условий сделок учитываются характеристики рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются сделки. Представляется, что для выявления сопоставимых рынков товаров (работ, услуг) в контексте налогового контроля вполне можно учитывать параметры (границы) рынков, более последовательно предлагаемые антимонопольным законодательством. В частности, установлению подлежат продуктовые (товарные), уровневые и географические границы рынков с учетом обязательноговременно´го интервала, минимальный уровень которого определен годичным сроком.[[16]](#footnote-16)

## **Глава 2. Корректировка цен в сделках между взаимозависимыми лицами.**

В соответствии с п. 3 ст. 105.3 НК РФ цена контролируемой сделки признается рыночной, если налоговая органы не докажет иное или [налогоплательщик](https://www.audit-it.ru/terms/taxation/nalogoplatelshchik.html) не произведет самостоятельную корректировку сумм налога *(*убытка*).*[[17]](#footnote-17)

Пунктом 2 ст. 105.18 НК РФ предусмотрено два вида корректировки цен в контролируемых сделках – это самостоятельные корректировки и симметричные корректировки на основании решения налогового органа.

Случаи, при которых возможны симметричные корректировки.

Вторая сторона сделки вправе провести семметричную корректировку если:

Решение по результатам налоговой проверки о доначислении налога или уменьшении суммы убытка исполнено проверяемым лицом –контрагентом по сделке.

Контрагент самостоятельно скорректировал налоговую базу и сумму налога(убытка), представил декларацию с уточнеными данными и доплатил в бюджет сумму налога.

## **2.1.** **Самостоятельная корректировка цен контролируемых сделок.**

Согласно п. 6 ст. 105.3 НК РФ налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм соответствующих налогов по истечению календарного года, в том числе налогового периода (налоговых периодов) по налогам, суммы которых подлежат корректировке в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами, применены цены, не соответствующие рыночному уровню. В этом случае налогоплательщик избежит привлечения к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 129.3 НК РФ.

При этом указанные корректировки могут вноситься организациями одновременно с подачей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за соответствующий налоговый период или, если организация не является налогоплательщиком налога на прибыль организаций, в сроки, установленные для подачи налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, то есть не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма недостачи, выявленная налогоплательщиком самостоятельно по результатам корректировки, произведенной в соответствии с данным пунктом, подлежит погашению не позднее даты уплаты налога на прибыль организаций за соответствующий налоговый период (не позднее 28 марта года после истекшего налогового периода).

При этом пени на сумму недоимки не начисляются за период с даты возникновения недоимки до даты истечения установленного срока ее погашения.

Согласно п. 6 ст. 105.3 НК РФ налогоплательщик проводит самостоятельную корректировку цены в сделках, если, по его мнению, в сделках с взаимозависимыми лицами он применял цены товаров (работ, услуг), которые не соответствуют рыночным, и, если это несоответствие повлекло занижение сумм налогов (авансовых платежей) или завышение суммы убытка.

Как указано в п. 7 ст. 105.3 НК РФ, такой налогоплательщик вправе уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль за отчетные периоды, заканчивающиеся в течение календарного года, исходя из фактической цены сделки с взаимозависимым лицом. При этом по истечении календарного года он может самостоятельно откорректировать налоговую базу и сумму налога (убытка) исходя из рыночных цен. Данное право, определено п. 6 указанной статьи. Именно «скорректированная» таким образом цена и будет признаваться рыночной для целей налогообложения прибыли по итогам налогового периода.

В абзацах 2, 3 п. 6 ст. 105.3 НК РФ, в частности, сказано: указанные в настоящем пункте корректировки могут производиться организациями одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за соответствующий [налоговый период](https://www.audit-it.ru/terms/taxation/nalogovyy_period.html). Иначе говоря, самостоятельную корректировку налогоплательщик может отразить сразу в первоначальной декларации, подаваемой по итогам налогового периода по сроку 28 марта года, следующего за отчетным. А что если и в годовой декларации он исчислит налоговую базу, налог или убыток исходя из фактической (а не рыночной) цены сделки, но впоследствии сдаст уточненную отчетность, в которой отразит самостоятельные корректировки? Не приведут ли подобные действия контрагента к нарушению налоговых норм?

Формально, данное обстоятельство не должно привести к претензиям со стороны налоговых органов так как в налоговых нормах не содержится запрета на отражение самостоятельных корректировок налоговой базы и суммы налога (убытка) в уточненной налоговой декларации. Кроме того, в силу [п. 1 ст. 81](consultantplus://offline/ref=40276DAB7E02235AB5DA3AC6BDC87C6958DC4E4FA29DF31AEB84A7958E9BAC1B0C19722F615F6B36686DDD24BF9BCD77BBEA93C4893DF7P) НК РФ налогоплательщик обязан уточнить свои налоговые обязательства в случае занижения сумм налога, подлежащих уплате в бюджет. А самостоятельные корректировки налоговой базы по прибыли приводят как раз к увеличению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет (или к уменьшению заявленных ранее сумм убытков). Важно и то, что налоговая декларация по прибыли подается в налоговый орган не позднее 28 марта - раньше, чем уведомление о контролируемых сделках (подается по сроку не позднее 20 мая), при подготовке которого может быть выявлена необходимость корректировки налоговой базы.

Исходя из анализа правовых норм считаем, что налогоплательщик в равной степени вправе отразить самостоятельные корректировки как в первоначальной декларации по налогу на прибыль, так и в уточненной декларации. Так как налоговыми нормами не установлен запрет и, соответственно, не определены последствия отражения самостоятельных корректировок не в первоначальной декларации по налогу на прибыль, а в уточненной.

Косвенно подтверждают данный вывод, на наш взгляд, разъяснения Минфина России в [Письме](consultantplus://offline/ref=40276DAB7E02235AB5DA27D2AFA046645ADD4512AB9DFE4EB2D7A89FDBC3F3424E5E7B213C08243734298E37BF98CD75BEF539F8P) от 31.10.2016 N 03-12-11/1/63476. Финансисты, указывая на то, что основанием для проведения другой стороной сделки симметричной корректировки является представление первой стороной сделки налоговой декларации, в которой отражена самостоятельная корректировка, не уточнили, о какой декларации идет речь - первоначальной или уточненной. Хотя сами разъяснения были даны в отношении именно налога на прибыль.

После проведения самостоятельной корректировки одной стороной (налогоплательщиком) в контролируемой сделки вторая сторона вправе применить симметричную корректировку. При этом налогоплательщик, самостоятельно осуществивший корректировку налоговой базы и суммы налога (убытка) в соответствии с п. 6 ст. 105.3 НК РФ, представил налоговую декларацию, в которой отражена соответствующая корректировка, и погасил сумму недоимки, возникшей в результате такой корректировки (при ее наличии).

Для целей применения симметричных корректировок не осуществляются корректировки регистров налогового учета и первичных документов. Анализируемые в статье симметричные корректировки отражаются в налоговых декларациях по налогам, указанным в п. 4 ст. 105.3 НК РФ, представленных по итогам налогового периода, за который налогоплательщик самостоятельно осуществил корректировку налоговой базы и суммы налога (убытка) в соответствии с п. 6 ст. 105.3 НК РФ.

Величина, на которую изменен размер налоговой базы (убытка) в результате симметричной корректировки, должна соответствовать величине, на которую изменен размер налоговой базы (убытка) в случаях, предусмотренных п. 5 и 6 ст. 105.3 НК РФ

Необходимо обратить внимание, что в абзаце 1 п. 11 ст. 105.18 НК РФ закреплено особое правило осуществления корректировок, которые проводятся после наступления срока подачи уведомления о контролируемых сделках*.* В данной норме указанно: если другая сторона сделки представит налоговую декларацию с симметричной корректировкой по истечении указанного срока, то к ней она должна приложить документы (сведения), полученные от налогоплательщика – контрагента по сделке в соответствии с п. 10 данной статьи

Если данная обязанность не будет исполнена, а также если налоговые органы выявят недостоверность обозначенных документов или невыполнение контрагентом по сделке условий, позволяющих провести симметричную корректировку, то сумма налога (убытка) подлежит восстановлению. При этом сумму налога необходимо уплатить в бюджет в установленном порядке с взысканием с другой стороны сделки соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

## **2.2. Корректировка цен в сделках по результатам налогового контроля.**

Как было уже сказано выше, правильность применения цен для целей налогообложения контролируют представители ФНС России в ходе [специальных проверок](http://nalogobzor.info/publ/nalogovye_proverki/kak_provoditsja_nalogovaja_proverka_kontroliruemykh_sdelok/14-1-0-869#%D0%A1%D0%BF%D0%B5%D1%86%D0%B8%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%8B%D0%B5%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%BA%D0%B8). Специальные проверки проводятся, если организация совершает [контролируемые сделки](http://nalogobzor.info/publ/spravochnik/kriterii_priznanija_sdelok_kontroliruemymi_v_celjakh_nalogooblozhenija/32-1-0-858).

Напомним, что организация самостоятельно уведомляет налоговые органы о совершенных контролируемых сделкам за отчетным год, путем подачи Уведомления о контролируемых сделках. В настоящее время применяется форма уведомления установленная Приказ ФНС России от 07.05.2018 N ММВ-7-13/249@. Этим же приказом установлен порядок заполнения данного уведомления. Налогоплательщик подает уведомление в тот налоговый орган, в котором состоит на налоговом учете, т. е. по месту своего нахождения (юридические лица) либо жительства (граждане/физические лица). Организации, отнесенные к крупнейшим налогоплательщикам, направляют уведомление в налоговый орган по месту учета в качестве таковых. Срок подачи Уведомления о контролируемых сделках 20 мая следующим за отчетным годом.

Подавать в налоговые инспекции сведения о неконтролируемых сделках организации не обязаны. Однако, обнаружив факт совершения таких сделок в ходе выездной (камеральной) проверки, инспекция вправе проверить, соответствует ли цена сделки рыночному уровню. Основанием для проверки могут быть отдельные положения части второй Налогового кодекса РФ, которые обязывают организации применять рыночные цены при определении налоговой базы. В частности, такие требования содержатся в статье 250 НК РФ в отношении налога на прибыль.

Специальные проверки могут проводится не только на основании полученного Уведомления о контролируемых сделках, но и в случаях получения извещения от налоговой инспекции проводящих выездные (камеральные) проверки о наличии контролируемых сделок в организации; так же при выявлении контролируемых сделок в ходе проведения повторных выездных проверок ФНС России.

Решение о проведении проверки может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения. Форма решения о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами утверждена приказом ФНС России от 26 ноября 2012 г. № ММВ-7-13/907. Проверяемый период не должен превышать трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения. Решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в порядке, установленном главой 14.5 Налогового кодекса, принимается с учетом определенных особенностей. Так, указанное решение может быть принято:

не позднее 30 июня 2019 года – в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса в 2017 году;

не позднее 31 декабря 2019 года – в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса в 2017 году.

Кроме того, если у одной из сторон сделки была проведена проверка, по результатам которой было установлено соответствие условий контролируемой сделки условиям сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то в отношении этой сделки не могут проводиться проверки у других ее сторон. При проведении проверок в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами ФНС России вправе привлекать эксперта, специалиста и переводчика.

Проведение проверки правильности применения цен не препятствует проведению выездных и камеральных налоговых проверок за этот же период. Помимо указанного, налоговый орган вправе направить налогоплательщику требование о представлении документации, предусмотренной статьей 105.15 Налогового кодекса РФ, в отношении проверяемой сделки. Форма требования налогового органа утверждена [Приказом](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314075/#dst0) ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@. Порядок направления указанного требования определен пунктами 1,2 и 5 статьи 93 Налогового кодекса РФ. Требование налогового органа в предоставлении документов при проверке сделки между взаимозависимыми лицами должно быть исполнено проверяемым лицом (участником сделки) в течение тридцати дней со дня получения такого требования. Запрашиваемая налоговиками документация в отношении конкретной проверяемой сделки между взаимозависимыми лицами, доходы или расходы по которой, к примеру, были признаны в 2018 году, может быть истребована налоговым органом не ранее 01 декабря 2019 года. Требование в предоставлении документов в отношении конкретной проверяемой сделки между взаимозависимыми лицами может быть направлено как самому налогоплательщику, так и его контрагентам. В таком случае порядок истребования налоговыми органами документов в отношении сделки установлен статьей 93.1 Налогового кодекса РФ.

Документами в отношении сделки, являются документы, отражающие сведения о хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика (участника контролируемой сделки), связанной с такой сделкой:

* список лиц, с которыми совершена контролируемая сделка, описание условий контролируемой сделки, методики ее ценообразования, условия и сроки совершения платежей по данной сделке;
* информация о функциях лиц, являющихся сторонами сделки, об используемых ими активах, а также о принимаемых ими коммерческих рисках, которые проверяемый налогоплательщик учитывал при заключении контролируемой сделки.

В соответствии с главой 14.3 Налогового кодекса РФ к документации о сделке относятся сведения об использованных налогоплательщиком методах определения цен в сделках, это:

* обоснование причин выбора и способа применения используемого метода;
* указание на используемые источники информации;
* расчет интервала рыночных цен по контролируемой сделке с описанием подхода, используемого для выбора сопоставимых сделок;
* сумма полученных доходов или сумма понесенных расходов (убытков) в результате совершения контролируемой сделки;
* иные сведения, поименованные в статье 105.15 Налогового кодекса РФ.

Проверка сделки между взаимозависимыми лицами не должна длиться более шести месяцев, однако в исключительных случаях этот срок может быть продлен до двенадцати месяцев по решению руководителя налогового органа или его заместителя. Основаниями для продления налоговым органом срока проведения проверки сделок между взаимозависимыми лицами до одного года могут послужить:

* проведение налоговой проверки в отношении организации, отнесенной к категории крупных налогоплательщиков (см. ст.83 Налогового кодекса РФ);
* обстоятельства непреодолимой силы, возникшие на месте проведения налоговой проверки обстоятельств непреодолимой силы (например, наводнение, пожар и т. п.);
* непредставление налогоплательщиком в установленный п.6 ст.105.17 Налогового кодекса РФ тридцатидневный срок документов, необходимых для проведения налоговой проверки.

Решение о продлении срока проведения проверки вручается налогоплательщику или его уполномоченному представителю лично под роспись или же передается иным способом, с подтверждением даты его получения адресатом. Решение о продлении срока проведения проверки может быть направлено налогоплательщику по почте заказным письмом с уведомлением о вручении в течение трех дней со дня принятия решения. В последний день проверки налоговым органом составляется справка о проведенной проверке, в ней указывается предмет проверки и сроки ее проведения. Справка о проведенной проверке по сделке должна быть вручена проверяемому налогоплательщику. Если по результатам проверки налоговиками было выявлено отклонение цен по контролируемым сделкам от рыночных, что в результате повлекло занижение налогооблагаемой базы, должностным лицом налогового органа составляется акт проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке. Форма акта проверки и требования к его составлению утверждены Приказом ФНС России от 26 ноября 2012 года № ММВ-7-13/907. Требования по составлению акта проверки содержатся в пункте 3 статьи 100 Налогового кодекса РФ.

Ранее в своих письмах[[18]](#footnote-18) налоговые органы указывали, что цены в сделках между взаимозависимыми лицами могут проверить территориальные инспекции в рамках выездных и камеральных проверках.

В последствии из-за многочисленных споров Министерство финансов РФ отказалось от данного мнения и заявило, что «…контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок».[[19]](#footnote-19) При этом территориальные налоговые органы вправе осуществлять контроль за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства посредством проведения выездных и камеральных налоговых проверок, а также доказывать получение ими необоснованной налоговой выгоды при выявлении фактов уклонения от уплаты налогов и сборов. Эту позицию частично поддерживают и судебные органы, для наглядного примера рассмотрим пример из судебной практики. Так, 11 апреля 2016 года Верховным Судом РФ было вынесено Определение № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014, в котором суд, применяя нормы раздела 5.1 Налогового кодекса РФ пришел к выводу, что в рамках выездной налоговой проверки налоговая инспекция вышла за рамки своих полномочий, произведя в проверяемый налоговый период корректировку цен по сделкам налогоплательщика с взаимозависимыми лицами руководствуясь при этом положениями главы 14.3 Налогового кодекса РФ. Также в указанном Определении Верховного Суда РФ судом со ссылкой на Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды» был сделан еще один не менее важный вывод, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Как указал суд, возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций (сделок), не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Таким образом, взаимозависимость лиц сделки сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, в отсутствии иных указанных в Постановлении № 53 обстоятельств, свидетельствующих о необоснованной налоговой выгоде. Вот к такому выводу пришел Верховный Суд РФ в 2016 году, и на сегодня, пожалуй, это самый актуальный практический аспект в данном вопросе.

Важная особенность при исполнении решений, вынесенных по результатам проверки сделок между взаимозависимыми лицами, заключается в том, что недоимку, установленную в ходе этой проверки, можно будет взыскать только в судебном порядке (подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ). Еще одна особенность исполнения решения по результатам проверки цен состоит в том, что если по результатам проверки одному из участников сделки доначислены налоги, то другой участник этой сделки как мы уже говорили может скорректировать свои налоговые обязательства. Например, если продавцу был доначислен налог на прибыль по причине увеличения доходов, то покупатель может уменьшить свой налог на прибыль, увеличив расходы по соответствующей сделке. Симметричная корректировка делается только после того, как сторона, привлеченная к ответственности за неуплату налога в результате применения цен, отличающихся от рыночных, уплатит соответствующую недоимку. Для ее проведения нужно иметь уведомление о возможности симметричных корректировок. Это уведомление Федеральная налоговая служба России обязана направить налогоплательщику в течение одного месяца с момента погашения недоимки. Если же соответствующее решение обжалуется, этот срок может быть продлен до шести месяцев. На время судебного обжалования течение срока для направления уведомления приостанавливается до вступления судебного акта в силу. Уведомление о возможности симметричных корректировок можно получить и по заявлению. Оно подается в ФНС России в том случае, если имеется информация об исполнении другой стороной сделке решения о доначислении налога, а уведомление в установленные сроки не получено. Заявление будет рассмотрено, и в течение 15 дней по нему будет принято решение. Получается, что вторая сторона сделки полностью зависит от желания проверенной стороны предоставить копии таких документов, что ущемляет интересы налогоплательщика. Так в случае отсутствия указанных документов федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, может вынести решение об отказе в выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок.

Следует отметить, что Федеральный закон[[20]](#footnote-20) оставляет некоторые положения неурегулированными. Таким образом, остается вопрос, возможно ли сделать такую корректировку, когда налоговый орган доначисляет налог без определения цены в конкретной сделке. Такие ситуации возникают, когда налоговые органы применяют метод сопоставимой рентабельности (статья 105.12 НК РФ) или метод распределения прибыли (статья 105.13 НК РФ), поскольку они могут применяться без прямого расчета рыночных цен. Симметричные корректировки требуют, чтобы другая сторона сделки применяла те рыночные цены, на основании которых первой стороной сделки были начислены дополнительные налоги. Соответственно, если в ходе проверке не было установлено конкретных рыночных цен по конкретным сделкам, то и основания для проведения симметричных корректировок отсутствуют.

Еще один из сложных вопросов, возникающих при корректировках: в налоговой декларации какого налогового периода должны отражаться симметричные корректировки? Закон содержит только указание на то, что корректировки могут быть учтены в налоговых декларациях, представленных на конец налогового периода, в котором были сделаны соответствующие корректировки, но не определяет период их применения. Возможны как минимум два подхода.

1. Симметричная корректировка должна быть проведена в том периоде, в котором были первоначально отражены результаты сделок, цены по которым «скорректированы» налоговым органом.

При таком подходе необходимо представить корректировочную налоговую декларацию по за указанный налоговый период. Косвенно такой подход может быть обоснован пунктом 9 статьи 105 Налогового кодекса. Тем не менее, для налогоплательщика, применение такого подхода может привести к неблагоприятным последствиям в виде возможного пропуска сроков, установленных ст. 78 и 79 НК РФ для возврата (зачета) налогов, право на возврат которых подтверждается уточненной декларацией.

2. Иной подход исключает необходимость представления уточненной налоговой декларации при проведении корректировок.

Согласно п. 1 ст. 81 НК РФ, представление уточненных налоговых деклараций предусмотрено для случаев обнаружения налогоплательщиком в ранее поданной им налоговой декларации недостоверных сведений, а также иных ошибок, в том числе не приводящих к занижению суммы налога.

В качестве альтернативы подачи налоговой декларации налогоплательщик имеет право пересчитать налоговую базу и сумму налога в текущем налоговом периоде с учетом ошибок (искажений), относящихся к предыдущим налоговым периодам, но только в тех случаях, когда ошибки (искажения) привели к чрезмерной уплате налога (пункт 1 статьи 54 Налогового кодекса). В большинстве случаев первоначальное неприменение рыночных цен в сделке, которое привело к дополнительным налогам одной из сторон сделки, просто означает, что другая сторона сделки, также первоначально применявшая «нерыночные» цены, уплаченный налог в завышенной сумме.

Следовательно, применяя второй подход, налогоплательщик может провести корректировки в том налоговом периоде, в котором он получил уведомление о возможности проведения симметричной корректировки – в «момент, в котором налогоплательщик выявил ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым периодам» в терминологии абзаца третьего п. 1 ст. 81 НК РФ. Важно отметить, что закон дает возможность осуществить симметричные корректировки только в отношении контролируемых сделок, в то время как добровольное увеличение налоговой базы и сумм налога предусмотрено в отношении всех сделок с взаимозависимыми лицами, как контролируемых, так и не контролируемых.

Кроме того, закон не снимает ограничения по субъектам, которые имеют право применения симметричных корректировок. «Как действующая редакция НК РФ, так и положения закона предполагают возможность применения симметричных корректировок только российскими организациями-налогоплательщиками. Это делает невозможным применение таких корректировок некоторыми другими лицами. Например, индивидуальными предпринимателями и представительствами иностранных организаций».[[21]](#footnote-21)

Кодекс предусматривает совершения обратных корректировок в случае если решение ФНС о доначислении налога было впоследствии изменено или признано недействительным. Данный механизм применяется в отношении лиц, которые воспользовались правом на симметричную корректировку. Обратные корректировки должны быть произведены в течение одного месяца после получения уведомлений о необходимости обратных корректировок. Такое уведомление направляет налоговый орган по месту учета налогоплательщика, а не Федеральная налоговая служба. Пени в отношении подлежащих уплате сумм налога, увеличенных на основании обратных корректировок, начисляться не могут. Способ исполнения указанной обязанности также не установлен (в отличие от реализации права на симметричную корректировку), но очевидно, что речь идет о представлении уточненной налоговой декларации по налогу, по которому производится корректировка. Косвенно это подтверждается и содержанием п. 9 ст. 105.18 НК РФ.

## **Заключение.**

Таким образом, современная система налогового администрирования связана с разработкой налоговой политики, ее эффективной реализацией. На сегодняшний день налоговые органы проводят четкую политику по повышению эффективности налогового контроля. В связи с этим важную роль отводится оценке рисков и интеграции информации, информационному взаимодействию с другими органами.

Однако имеется ряд проблем в осуществлении налогового администрирования в контролируемых сделках, которые были обозначены в диссертации:

* 1. Проблематично с достаточной степенью достоверности и определенностью установить рыночную цену сделки для целей определения наличия или отсутствия занижения налоговой базы. Так достаточно сложно представить информацию о конкретной сделке в открытом. Не исключено, что данная информация может быть общедоступной, но возникает вопрос о правильной форме ее представления и применимости для осуществления налогового контроля цен.

Решение данной проблемы возможно путем законодательного закрепления не только перечня источников получения информации о сопоставимых сделках, но и требований к составу этой информации, последовательности и правильности ее представления.

* 1. В ряде случаев симметричная корректи­ровка осложнена или невозможна, например, если применены метод сопоставимой рента­бельности или метод распределения прибыли (поскольку «правильная» цена сделки не опре­деляется).

Целесообразно вне­сти изменения и дополнения в ст. 105.18 НК РФ, которые уточняли и конкретизировали бы правила симметричной корректировки.

* 1. При отсутствии уведомления от контролирующих органов для проведения симметричных корректировок по результатам налоговой проверки вторая сторона сделки должна получить документы от контрагента. То есть нарушаются принципы справедливости и определенности в налоговом законодательстве.

Необходимо в Кодексе закрепить обязанность за налогоплательщиком, в отношении которого было вынесено решение, предоставлять копии вышеуказанных документов контрагенту. Либо исключить вариант самостоятельной подачи заявления и предусмотреть ответственность в отношении проверяющего органа в случае, если такое уведомление не будет своевременно направлено налогоплательщику

Решение данных задач может быть обеспечено посредством внесения изменений в налоговое законодательство, а также в ряд взаимосвязанных нормативно-правовых (в том числе и подзаконных) актов. Совершенствованием процедур налогового контроля можно нивелировать указанные выше недостатки в налоговом администрировании, еще в большей мере увеличив эффективность в целом всей фискальной системы государства

## **Список используемой литературы.**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (ред. от 01.05.2019) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 01.02.2019);
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. №51-ФЗ: в редакции Федерального закона от 03.08.2018 [N 339-ФЗ](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304071/3d0cac60971a511280cbba229d9b6329c07731f7/#dst100009), [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 01.02.2019);
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 26 января 1996 г. №14-ФЗ: в редакции Федерального закона от от 29.07.2018 N 225-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 01.02.2019);
4. Колодина, И. Цены пришли к одному знаменателю. Порядок симметричных корректировок усовершенствуют. [Электронный ресурс] / И. Колодина // Российская Бизнес-газета № 944(15). Режим доступа: http://www.rg.ru/2014/04/22/korrektirovki.html (дата обращения : 15.04.2019);
5. Экономическая теория/под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича, 3-е; изд., Спб.: Изд. СПбГУЭФ; Питер, 2008. – 544 с.;
6. Борзунова О. Трансфертное ценообразование: контроль над ценами // «Налоговый вестник», 2011, № 12.
7. Министерство финансов Российской Федерации письмо от 4 мая 2016 г. N 03-01-18/25860
8. Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: Монография / Под ред. д. ю. н., проф., заслуж. юриста России И.И. Кучерова. М.: Юрлитинформ, 2013.
9. Иванов А.Е., Дзюба Е.А. Эволюция налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 27. С. 19–33.
10. Рыбалтовская Н.К. Обоснование рыночных цен по новым налоговым правилам// Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. N 4. С. 15.
11. Брызгалин А.В., Богданова А.А., Ильиных Д.А. Контроль за трансфертными ценами //.Налоги и финансовое право. 2012. № 5. С. 28–185.
12. Копина А.А. К вопросу о взаимосвязи рыночной цены и взаимозависимости лиц// Финансовое право. 2013. N 9. С. 34
13. Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 02.03.2019).
14. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014 – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.01.2019);
15. Приказ ФНС России от 26 ноября 2012 года № ММВ-7-13/907 «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» - – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.02.2019);
16. Федеральный закон от 8 июня 2015 г. N 150-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)" – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.03.2019);
17. Письмо Минфина России от 31.10.2016 N 03-12-11/1/63476 - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.03.2019);
18. Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.03.2019);
19. Письмо ФНС России от 07.07.2016 N СА-4-7/12211@ «О направлении судебной практики» - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.03.2019);
20. Письмо ФНС России от 16.09.2014г. № ЕД-4-2/18674@ «О контроле налоговыми органами цен в сделках между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыми» - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.03.2019);
21. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды» – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.01.2019);
22. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.04.2015 по делу N А26-7861/2014 – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.01.2019);
23. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 11.06.2015 по делу N А29-10095/2014 – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.01.2019);
24. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2015 N 18АП-3285/2015 по делу N А47-620/2014 – Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.01.2019);
25. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М. Налоговое право : учебник для бакалавров. : Проспект, 2015. С. 138 (автор главы — В. А. Мачехин).
26. Ю. К. Цареградская, О. С. Соболь. М. Субъекты налоговых отношений : учебное пособие для магистров.: Проспект, 2018. С. 10—11.
27. Налоговые аспекты определения цен в сделках между взаимозависимыми лицами/под. ред Соболь О. С., Вестник университета имени О.Е Ктауфина 2018. С. 117 – 124;
28. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича Экономическая теория., 3-е изд., Спб., 2008. С 92;
29. Каменков М.В. Проблемы налогообложения взаимозависимых лиц Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016;
30. Барулин С.В., Минвалиева М.С. Проблемы ценообразования и контроля применения цен сделок между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения // Налоги и финансы. 2015. N 3 (27).
31. А.В. Брызгалина, М.В. Федоровой, М.В. Королевой «Основные изменения в налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=66438748062D55C51B26E3E22E9C7D3D2487CC9C70CAC2CE51B92BA4DF1CF02E263E1AE30F99D0D9F30EC1523Dc1O1P) РФ в 2019 году» //"Налоги и финансовое право", 2019, N 1
32. Бабкин А.И. [Контролируемые сделки](consultantplus://offline/ref=E51F63CC54E280DE943619603EF204FFBB3CCE72C78705D3847D3F80492986E66ADF59E0CA359C8FF9BB99DFY5N7P). Необоснованная налоговая выгода // Российский судья. М.: Юрист, 2016. N 6. С. 3 - 7.
33. Портал ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\_fts/8252046/

1. Борзунова О. Трансфертное ценообразование: контроль над ценами // «Налоговый вестник», 2011, № 12. [↑](#footnote-ref-1)
2. Налоговое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М. : Проспект, 2015. С. 138 (автор главы — В. А. Мачехин). [↑](#footnote-ref-2)
3. МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПИСЬМО от 4 мая 2016 г. N 03-01-18/25860 [↑](#footnote-ref-3)
4. [пункт 1 статьи 105.1 Кодекса](http://base.garant.ru/10900200/19/#block_105011) [↑](#footnote-ref-4)
5. [п. 7 ст. 105.1 НК РФ](http://base.garant.ru/10900200/19/#block_105017) [↑](#footnote-ref-5)
6. Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: Монография / Под ред. д. ю. н., проф., заслуж. юриста России И.И. Кучерова. М.: Юрлитинформ, 2013. [↑](#footnote-ref-6)
7. *Иванов А.Е., Дзюба Е.А. Эволюция налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации // Международный бух-*

   *галтерский учет. 2014. № 27. С. 19–33.* [↑](#footnote-ref-7)
8. Брызгалин А.В., Богданова А.А., Ильиных Д.А. Контроль за трансфертными ценами //.Налоги и финансовое право. 2012. № 5. С. 28–185. [↑](#footnote-ref-8)
9. 4 Копина А.А. К вопросу о взаимосвязи рыночной цены и взаимозависимости лиц// Финансовое право. 2013. N 9. С. 34 [↑](#footnote-ref-9)
10. Копина А.А. К вопросу о взаимосвязи рыночной цены и взаимозависимости лиц// Финансовое право. 2013. N 9. С. 36. [↑](#footnote-ref-10)
11. Рыбалтовская Н.К. Обоснование рыночных цен по новым налоговым правилам// Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. N 4. С. 15. [↑](#footnote-ref-11)
12. Рыбалтовская Н.К. Обоснование рыночных цен по новым налоговым правилам// Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. N 4. С. 16. [↑](#footnote-ref-12)
13. Экономическая теория/под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича, 3-е изд., Спб., 2008. С 92 [↑](#footnote-ref-13)
14. Каменков М.В. Проблемы налогообложения взаимозависимых лиц Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008 [↑](#footnote-ref-14)
15. Субъекты налоговых отношений : учебное пособие для магистров / отв. ред.Ю. К. Цареградская, О. С. Соболь. М. : Проспект, 2018. С. 10—11. [↑](#footnote-ref-15)
16. Налоговые аспекты определения цен в сделках между взаимозависимыми лицами/под. ред Соболь О. С., Вестник университета имени О.Е Ктауфина 2018. С. 117 - 124 [↑](#footnote-ref-16)
17. Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ [↑](#footnote-ref-17)
18. Письмо ФНС России от 16.09.2014г. № ЕД-4-2/18674@ «О контроле налоговыми органами цен в сделках между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыми» [↑](#footnote-ref-18)
19. [Письмо ФНС России от 07.07.2016 N СА-4-7/12211@ «О направлении судебной практики»](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202036/) [↑](#footnote-ref-19)
20. Федеральный закон № 150-ФЗ от 08 июня 2015 г. «О внесении изменений в части первую и

    вторую Налогового кодекса РФ и ст. 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ [↑](#footnote-ref-20)
21. Колодина, И. Цены пришли к одному знаменателю. Порядок симметричных корректировок усовершенствуют

    [Электронный ресурс] / И. Колодина // Российская Бизнес-газета № 944(15). Режим доступа :http://www.rg.ru/2014/04/22/korrektirovki.html (дата обращения : 08.05.2019) [↑](#footnote-ref-21)