

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Юридический институт
Кафедра «Предпринимательское, конкурентное и экологическое право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав.кафедрой ПКиЭП
_____ В.В. Кванина
_____ 2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ
ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

ЮУрГУ - 40.03.01. 2015. Ю-470

Научный руководитель
выпускной квалификационной
работы
Вепрев Виталий Сергеевич,
канд. юрид. наук, доцент
кафедры

_____ 2019 г.

Автор выпускной
квалификационной работы
Липенкова Елена Васильевна

_____ 2019 г.

Нормоконтролер
Спиридонова Алена
Вячеславовна,
канд. юрид. наук, доцент

_____ 2019 г.

Челябинск 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ГЛАВА ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ ЛИЦ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ	
1.1 Отношения взаимозависимости юридических лиц: понятие и сущность	6
1.2 Основания взаимозависимости лиц в налоговом праве.....	18
1.3 Особенности налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами.....	31
2 ГЛАВА ВОПРОСЫ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ	
2.1 Условия сопоставимости сделок между взаимозависимыми лицами и их влияние на ценообразование в налоговом праве.....	41
2.2 Методы определения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами в налоговом праве	52
2.3 Налоговые последствия признания взаимозависимости юридических лиц и порядок доказывания соответствия применяемых цен рыночному уровню.....	68
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	79
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	86

ВВЕДЕНИЕ

Современная Российская Федерация находится на пути становления рыночной экономики присущей развитым странам. Сегодня в постоянно меняющихся условиях рынка, в условиях глобализации мира и применения санкций в отношении России, происходят естественные экономические процессы объединения организаций в группы лиц, связанных определенными обстоятельствами и выбирающими единые направления деятельности с целью достижения единой цели предпринимательской деятельности – получения прибыли.

Государство в лице органов Федеральной налоговой службы обеспечивает исполнение фискальной функции государства и исполнения принципов всеобщности, законности и равенства налогообложения. Объединения юридических лиц в группы взаимозависимых лиц становятся объектом дополнительного внимания со стороны налоговых органов вследствие возможности этих лиц получать предоставленные законом преимущества исходя из своих отношений взаимозависимости (в том числе вследствие недобросовестных действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, при осуществлении сделок, условия которых отличаются от рыночных условий).

В этой связи актуальным становится комплексное исследование правовых оснований наличия легитимной и (или) фактической возможности одного лица оказывать влияние на процесс формирования воли (при принятии решений) другого юридического лица (отношений взаимозависимости юридических лиц). Актуальность темы также обусловлена сложностью применения норм сопоставимости сделок, отсутствием единообразных разъяснений и толкований норм права о порядке выбора и применения методов определения рыночных цен к сделкам между взаимозависимыми лицами, что порождает налоговые споры между налогоплательщиками и налоговыми органами и требует внесения

положений об единообразном применении толкований по признанию лиц взаимозависимыми, сделок сопоставимыми с анализируемой сделкой, по определению соответствия цен по сделкам рыночному уровню цен при установлении факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате недобросовестных действий.

Вопросам взаимозависимости лиц в научной литературе уделялось внимание таких ученых-юристов, как Э.Б. Алиева, А.В. Брызгалин, Н.Н. Быкова, А.В. Иволжатов, Н.М. Климентьева, А.А. Копина, В.К. Лисица, К.А. Непесов, С.В. Савсерис, О.С. Соболев, Н.И. Химичева и др.

Объектом исследования являются правоотношения, определяющие возможность (легитимную и (или) фактическую) одного лица влиять на формирование и изменение воли при принятии решений другого лица.

Предметом исследования являются нормативно-правовые акты и судебная практика России и зарубежных стран, регулирующие правоотношения между взаимозависимыми лицами.

Цель исследования представляет собой систематизацию теоретических положений и разработку практических рекомендаций по правовому регулированию взаимозависимости юридических лиц в налоговом праве.

В целях достижения цели необходимо успешно разрешить следующие задачи:

охарактеризовать содержание понятия взаимозависимости лиц в налоговом праве;

рассмотреть понятие и сущность взаимозависимости;

установить признания лиц взаимозависимыми в целях налогообложения;

выявить особенности налогообложения сделок между лицами, признанными взаимозависимыми;

определить условия сопоставимости сделок и организаций между собой для целей налогообложения;

проанализировать порядок ценообразования сделок между взаимозависимыми лицами;

разобрать предусмотренные нормами налогового права методы определения цен по сделкам с взаимозависимыми и третьими лицами, не отвечающим признакам взаимозависимости, в условиях их сопоставимости;

оценить налоговые последствия признания взаимозависимости юридических лиц.

Методологической основой исследования стали такие методы, как историко-правовой метод, системный метод, метод обобщения, метод сравнения, методы анализа и синтеза.

Научная новизна исследования состоит во введении единого межотраслевого понятия «взаимозависимые лица» в гражданское законодательство; в систематизации норм налогового права об основаниях признания лиц взаимозависимыми; в выявлении особенностей налогообложения их деятельности и влияния взаимозависимости на получения необоснованной налоговой выгоды, в уточнении порядка применения методики определения рыночных цен в целях налогообложения к сделкам, в том числе между взаимозависимыми лицами; а также в вынесении рекомендаций по обоснованию применяемых цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

Практическая значимость темы исследования заключается в возможности использования материалов исследования участниками правоотношений при анализе сделок между взаимозависимыми лицами и при установлении соответствия применяемой договорной цены рыночным условиям.

Структура работы выпускной квалификационной работы определена кругом исследуемых проблем, ее целями и задачами. Работа состоит из введения, двух глав, шести параграфов, заключения и списка используемой литературы, выполнена на 94-х листах.

1 ГЛАВА ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ ЛИЦ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

1.1 Отношения взаимозависимости юридических лиц: понятие и сущность

На современном этапе развития экономики России наблюдается процесс объединения отдельных организаций в группы лиц для получения конкурентных преимуществ и занятия доли рынка, расширения деятельности, получения доступа к финансовым и информационным ресурсам и под воздействием иных причин с целью достижения этой группой лиц общей цели предпринимательской деятельности – получения прибыли. Связи, возникающие внутри группы отдельных юридических лиц, влекут за собой возникновение отношений взаимозависимости («связанности»). Такие связи, как правило, экономического характера, возникают в виде правовой взаимосвязи внутри объединения лиц – независимых субъектов права для достижения целей предпринимательской деятельности и общих экономических интересов. При этом, внутри группы связанных юридически самостоятельных лиц создается иерархия в виде подчинения одному лицу (его интересам), обладающему правом прямо или косвенно оказывать влияние на решения другого (зависимого) лица, учитывая экономические интересы и достижения результатов первого лица¹, то есть сделки зависимого лица приобретают черты порока воли. Деятельность объединения группы лиц, как правило, осуществляется несколькими или всеми участниками этой для группы с целью достижения единой цели, но не исключается и достижение отдельных целей участников группы, если их достижение не вступает в конфликт с общей целью совместного осуществления деятельности. Объединение коммерческих организаций, с экономической точки зрения, обеспечивает синергетический эффект в виде преимуществ перед отдельными независимыми организациями в получении

¹ Иволжатов А.В. Взаимозависимые юридические лица в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2014. С. 36.

конкурентных преимуществ на рынке, создает возможности манипулирования ценами для перераспределения между организациями доходов и денежных потоков с целью получения налоговой выгоды.

В зарубежных странах ограничена возможность манипулирования ценами по сделкам транснациональных корпораций стран ОЭСР под угрозой применения санкций в виде отказа в защите прав при злоупотреблении правом, признания сделок недействительными по причине их мнимости, притворности или их совершение с целью противоречащей основам правопорядка и нравственности или в обход закона и др.

Аналогичные санкции внедряются в законодательство России в случаях признания действий налогоплательщиков недобросовестными, направленными на получение необоснованной налоговой выгоды, в том числе с использованием оснований взаимозависимости группы лиц.

Взаимная зависимость объединяет организации в группы, как в случаях установленных законом (прямая зависимость) или из общественных отношений (косвенная зависимость)), так и на основе договоров и соглашений. Возникающие отношения взаимозависимости (связанности) между юридическими лицам могут быть структурированы по горизонтали, при равенстве субъектов между собой и при наличии прав принятия решений по взаимному согласию, или вертикали, в случае если один субъект в силу занимаемого положения, прав владения или иных полномочий имеет возможность навязать свою волю другим лицам или давать им обязательные для исполнения распоряжения¹. Наибольшее распространение получила вертикальная взаимозависимость (связанность) лиц, которая выражается в наличии возможности одного лица влиять на решения, принимаемые другим лицом, что свойственно взаимоотношениям основного и дочернего

¹ Белицкая А.В. Правовое регулирование экономических отношений в современных условиях развития цифровой экономики: монография / отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова. М.: Юстицинформ, 2019. С. 298.

общества (ст. 67.3 ГК РФ¹); а также в существовании полномочий оказания влияния одними лицами на осуществление прав другими лицами или на запрет или воздержание от осуществления этих прав, как при заключении корпоративного договора (ст. 67.2 ГК РФ) и т. д. При этом, объединениям (группам) лиц с вертикальной взаимозависимостью свойственна утрата самостоятельности зависимых лиц, снижение гарантий защиты прав кредиторов и учредителей зависимых юридических лиц, трудностей в определении источника реальной власти объединения (группы) и пр.

Иными словами, в зависимости от целей образования группы взаимозависимых лиц различают формирование следующих связей между организациями: вертикальные (звенья одного производственного процесса), горизонтальные (звенья не связаны между собой и диверсифицированы по территориальному или ассортиментному признаку) и, собственно, диверсифицированные (отсутствие взаимосвязи и осуществление различных видов деятельности)². При этом, для обеспечения финансовой устойчивости каждой из организаций, этим лицам свойственна возможность распределять (перераспределять) доходы и денежные потоки на условиях, существенно отличающихся от среднерыночных условий.

Говоря о наличии связей внутри объединениях (группы) лиц и отношений взаимозависимости с участием юридических лиц применяют термины «контроль» и «зависимость». Для характеристики отношений взаимозависимости под контролем понимают, как возможность влиять, так и возможность принимать решения по отдельным вопросам в совокупности с реальностью реализации такой возможности. Иными словами, контроль проявляется в наличии властных прав, принадлежащих одному лицу в отношении другого лица и его органов управления. Зависимость же

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Российская газета. 08.12.1994. № 238-239.

² Коняева Т.В. Содержание понятия «группа компаний»: правовые и экономические аспекты / в сборнике: Материалы конференций ГНИИ «Нацразвитие». СПб.: Проспект, 2018. С. 70.

используется в качестве обозначения подчинения чьей-либо воле, власти, а также в виде обусловленности чего-нибудь под влиянием каких-либо обстоятельств (например, принятие решений в силу действия отдельных обстоятельств). То есть понятия «контроль» и «зависимость» являются взаимовлияющими и взаимодействующими между собой.

Российское законодательство наличие зависимости (связанности) сторон правоотношений классифицирует на основе их характеристики и оснований связей в целях отраслевого регулирования многообразными правовыми категориями: «аффилированные лица», «связанные стороны», «группа лиц», «группа компаний», «взаимозависимые лица»¹ и пр.

Согласно ст. 4 Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»² аффилированными лицами называют юридических и физических лиц, которые способны влиять на предпринимательскую деятельность других юридических и (или) физических лиц. Понятие «аффилированных лиц» введено для обеспечения равенства, сохранения конкуренции и защиты прав и законных интересов остальных юридических лиц³, функционирующих на том же рынке товаров, работ, услуг, имущественных прав, что и аффилированные лица⁴.

Понятие «связанные стороны» применяется в целях раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской отчетности, предназначенное для неопределенного круга лиц⁵. По п. 4 ПБУ 11/2008⁶ связанными

¹ Лисица В.К. Аффилированные или взаимозависимые лица в РФ // Бухгалтер и закон. 2009. № 5. С. 56.

² Закон РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22 марта 1991 г. № 948-1 // Бюллетень нормативных актов. 1992. № 2-3.

³ Ершова Ю.В. Аффилированные лица и сделки с имуществом корпорации // Власть Закона. 2018. № 3 (35). С. 53.

⁴ Сергеев А.Г. Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 12.

⁵ Белов В.А. Корпоративное право. Актуальные проблемы теории и практики. 2-е изд. М.: Юрайт, 2019. С. 340.

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н // Российская газета. 04.06.2008. № 119.

сторонами называют юридических и (или) физических лиц, в случае, если эти лица способны оказывать влияние на деятельность юридического лица, составителя этой бухгалтерской отчетности, или если организация, составляющая отчетность, сама способна оказывать влияние на деятельность других юридических или физических лиц.

Группой лиц, согласно ст. 9 Федерального закона «О защите конкуренции»¹, называют совокупность юридических и физических лиц при наличии определенных признаков экономической зависимости²: наличие участия одного лица в другом юридическом лице, полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица; право принятия обязательных для исполнения распоряжений; право формирования и осуществления полномочий абсолютного большинства членов коллегиального органа одной организации или нескольких юридических лиц, тождественность более 50 процентов составов коллегиальных органов разных юридических лиц³, наличие отношений родства и свойства.

Судебная практика⁴ называет группой лиц совокупность юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, действующих на определенном товарном рынке для достижения единой экономической цели и в силу наличия особых связей (имущественных, родственных, управленческих, договорных и иных), способных повлиять на состояние конкуренции на товарном рынке. Это подчеркивает, что понятие «группа лиц» применяется исключительно для целей обеспечения и защиты конкурентной среды⁵

¹ Федеральный закон «О защите конкуренции» от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ // Парламентская газета. 03.08.2006. № 126-127.

² Макарова О.А. Корпоративное право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. С. 197.

³ Афанасьева Е.Г. Корпоративное право: учебный курс: в 2 т. / отв. ред. И.С. Шиткина. М.: Статут, 2018. Т. 2. С. 432.

⁴ Постановление ФАС Уральского округа от 20 августа 2013 г. № Ф09-5776/13 по делу № А60-36670/2012 // Документ официально опубликован не был. Предоставлен СПС «Гарант».

⁵ Хакичев А.М. Организация налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами в российской практике // Форум молодых ученых. 2018. № 11-2 (27). С. 842-846.

на товарных и финансовых рынках и для регулирования надлежащего поведения юридических лиц и предпринимателей на них.

Понятие «взаимозависимые лица» введено в НК РФ¹ в целях проверки полноты исчисления и уплаты налогов² в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Пунктом 1 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми могут быть признаны лица, которые по причине особенностей своих правоотношений способны оказывать взаимное влияние³ на условия или результаты сделок между собой или экономические результаты деятельности хотя бы одной из сторон сделки.

Указанный перечень наименований зависимых (связанных) лиц не является исчерпывающим, и различные отрасли права исходя из поставленных задач устанавливают самостоятельные понятия и термины для объединений (групп) лиц, зависимых (связанных) между собой по различным основаниям, в целях защиты соответствующего рынка товаров, работ, услуг, имущественных прав от ограничения свободной конкуренции вследствие действий отдельных лиц, использующих для получения конкурентного преимущества отношения связанности (зависимости) с другими юридическими и (или) физическими лицами.

Исходя из вышеназванного, законодательством РФ в зависимости от отрасли регулирования предусмотрено множество терминов, характеризующих состояние связанности, зависимости и подконтрольности юридических лиц между собой. При этом, при разрешении судебных споров наблюдается смешение и подмена понятий зависимости (связанности) из разных отраслей между собой. Вследствие этого, в законодательство требуется внесение единого определения понятия «взаимозависимые лица», регулирующего правоотношения между связанными (зависимыми) лицами

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

² Фархутдинов Р. Д. Налоговое право: учебное пособие для бакалавриата, специалитета и магистратуры. М.: Юрайт, 2019. С. 24.

³ Богданов Д.В., Кобзарь-Фролова М.Н. Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщика как феномен налогового права // Финансовое право. 2016. № 2. С. 23.

вне зависимости от отрасли экономической деятельности и определение единого перечня критериев по которым юридические и физические лица могут быть признаны взаимозависимыми.

Понятие «взаимозависимые лица» в налоговом праве¹ раскрывается в виде совокупности формальных и содержательных признаков.

Содержательный признак взаимозависимости юридических и физических лиц проявляется в их влиянии на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, или влиянием на экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц. При этом, согласно ст. 157 ГК РФ, под сделками понимают действия юридических и физических лиц, которые направлены на установление, изменение или прекращение прав и обязанностей сторон сделки. Исходя из этого, установление взаимозависимости лиц может осуществляться даже по итогам одной сделки при выявлении влияния на ее условия, результаты или экономические результаты деятельности сторон сделки.

Формальными признаками взаимозависимости лиц являются: наличие прямого или косвенного участия в одной организации другого юридического или физического лица; состояние служебной подчиненности одного физического лица другому по должностному положению; наличие брачно-семейных отношений между физическими лицами и др. Исходя из формальных признаков, можно выделить следующие основания взаимозависимости лиц: организационная (или корпоративная), управленческая, договорная, должностная (или служебная), родственно-семейная, иная взаимозависимость, которая может быть установлена законодательством и (или) судом.

Предпринимательской деятельности свойственны, прежде всего, отношения экономической взаимозависимости, то есть правовые отношения, основанные на субординации (подчинения) юридически самостоятельных

¹ Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник для академического бакалавриата. 7-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. С. 143.

лиц в силу существующей обоснованной возможности у одного лица прямо или косвенно влиять на принятие решений другим лицом при условии, что зависимое лицо в силу обстоятельств вынуждено учитывать экономические интересы и ориентироваться на достижение экономических результатов влияющего лица¹.

Влияние лица, оказывающего влияние, на волю зависимого лица, как правило, не учитывает, или не в полной мере учитывает интересы последнего, и проявляется при возникновении, изменении или прекращении правоотношений вследствие наличия взаимосвязи в сферах имущественных, должностных или иных общественных отношений². Под «волей» понимают процесс самостоятельного формирования поведения лица исходя из его интересов, с субъективной стороны, и определение правил корректировки поведения другого лица, с объективной стороны. Выражением воли юридического лица считают установление физическими лицами на основании лежащих на них полномочий правил поведения путем вынесения обязательных для исполнения решений, регулирующих деятельность юридического лица. Вследствие того, что воля юридического лица проявляется в виде принятия его компетентным органом управленческих решений, процесс принятия таких решений рассматривается в качестве процесса формирования воли этого юридического лица. Компетентными органами, выражающими волю юридического лица при принятии решений, могут быть признаны: высший орган управления, совет директоров (наблюдательный совет), единоличный или коллегиальный исполнительный орган.

Подчинение воли одного лица воле другого возникает по причине единого направления совместных действий для достижения общих предпринимательских целей, становится следствием их собственного

¹ Анисимов А.В. Сравнительно-правовой анализ форм зависимости хозяйствующих субъектов в РФ и ФРГ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 13.

² Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: монография / под ред. И. И. Кучерова. М.: Юрлитинформ, 2013. С. 61.

волеизъявления, результатом гражданско-правового принципа автономии воли. Под «автономией воли» принято считать способность лица самостоятельно определять конкретные взаимоотношения. Исходя из этого, следствием действия принципа автономии воли может стать не противоречащее закону право подчинения воли одного лица при принятии управленческих решений воле другого, в силу наличия прав владения, либо соответствующих полномочий.

Оказываемое влияние на принятие решений может заключаться: как в существовании возможности его оказывать, так и в наличии возможности определять результат принятия решений. Наличие любой неопределенной степени влияния одного лица на другое характеризует возможность оказывать это влияние, а право принимать, либо препятствовать (отвергать) принятию решений именуют возможностью их определять.

Влияние на принятие решений по причине взаимозависимости лиц в налоговом праве представляет интерес в целях выявления не направлено ли указанное влияние на получение необоснованной налоговой выгоды (например, в виде минимизации налогового бремени или уклонения от уплаты налогов) вследствие обстоятельств: наличия доли участия одного лица в уставном капитале других лиц, на основании соглашений между ними¹, либо вследствие иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Таким образом, к обстоятельствам, свидетельствующим о наличии взаимозависимости в силу ст. 20 и 105.1 НК РФ, относят: прямое или косвенное участие одного лица в формировании уставного капитала другого лица; формирование из одних и тех же физических лиц состава исполнительных органов юридического лица, обладание одними и теми же лицами полномочий назначения на должности исполнительного органа

¹ Рябова И.С., Севрюкова Т.В. Основания признания лиц взаимозависимыми в налоговых правоотношениях: проблемы теории и практики / в сборнике: Образование и наука в современных реалиях. Сборник материалов II Международной научно-практической конференции. Редколлегия: О.Н. Широков. Чебоксары: ЧКИ, 2017. С. 371.

юридического лица; обязанность подчинения одного физического лица другому на основании должностного положения лиц в организационной иерархии юридического лица, либо существование родственных связей между физическими лицами¹.

Влияние на соблюдение принципа автономии воли юридического лица подразделяют на установленное по правовым основаниям или фактически оказываемое влияние. По правовым основаниям изменение выражения воли юридического лица при принятии управленческих решений может осуществляться:

во время голосования при наличии права голоса в высшем органе управления. Право голоса в высшем органе управления могут обладать юридические и физические лица на основании права собственности на доли участия в уставном капитале юридического лица (дающие право голоса), доверенности, договора доверительного управления; иного договора закрепляющего полномочия иного органа управления юридического лица, кроме высшего, на осуществление управленческой деятельности; положения устава, предусматривающие специальный порядок голосования; иные правовые акты компетентного органа управления юридического лица, предоставляющие права голоса, «золотая акция» и иные.

при осуществлении полномочных управленческих (должностных) распоряжений в ходе текущей деятельности вследствие занятия лицами должностей в иных органах управления (исключая высший орган управления) юридического лица;

при реализации имеющихся прав дачи обязательных для исполнения распоряжений (указаний) юридическому лицу.

При фактически оказываемом влиянии основания его оказания могут оформляться договорами или иные документами, предоставляющими право осуществления распоряжений юридическому лицу, которые подлежат

¹ Алиева Э.Б., Гарунов Г.Р. Взаимозависимые лица в налоговом праве // Юридический вестник ДГУ. 2015. № 2. С. 54.

обязательному исполнению, либо могут документально не оформляться, но фактически осуществляются.

Влияние одного лица на другое в налоговом праве рассматривается независимо от непосредственной формы его оказания: как одним из лиц самостоятельно, там и совместно несколькими взаимозависимыми лицами¹.

Важное значение для налогового права имеет цель оказания такого влияния, а именно, не используется ли состояние взаимозависимости лицами для получения преимуществ на рынке, в том числе для получения необоснованной налоговой выгоды. Наличие взаимозависимости лиц влечет сомнения в добросовестности организаций-налогоплательщиков, входящих в группу взаимозависимых лиц, вследствие возникновения широкого круга возможностей использования преимуществ, предоставляемых нормами НК РФ. Для признания взаимозависимости основанием может выступать даже результат даже одной сделки между лицами при неизменности иных качественных показателей деятельности этих лиц за определенный период времени², а также выявление факта получения необоснованной налоговой выгоды плательщиков налогов и сборов при наличии аффилированности с контрагентом³.

Исходя из вышеназванного можно заключить, что нормы отраслевого законодательства отношения взаимной зависимости лиц обозначают различными терминами: «взаимозависимые лица», «аффилированные лица», «связанные стороны», «группа лиц» и иные. При этом, основания признания лиц взаимозависимыми во многом схожи между собой, что влечет терминологическую сложность законодательства, подмену понятий между

¹ Короткова А.В. Налогообложение сделок между взаимозависимыми лицами и организация их внутреннего контроля // Инновационное развитие экономики. 2016. № 3-2 (33). С. 169

² Габов А.В. Юридические лица в российском гражданском праве: монография: в 3 томах. Т. 1: Общие положения о юридических лицах / под ред. С.А. Сеницын. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. С.162.

³ Определение Верховного суда РФ от 10 декабря 2014 г. № 303-ГК14-4580 по делу № А04-5944/2013 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

собой, снижает уровень доступности информации о деятельности конкретных организаций для ее пользователей и может повлечь ошибки в управленческих решениях, основанных на неясности данных.

В целях унификации отраслевого законодательства следует ввести в нормы гражданского права единое понятие, характеризующее взаимные и односторонние отношения зависимости и связанности объединения (группы) лиц путем использования термина «связанные лица», используемого в мировой практике. Диспозиция понятия «связанные стороны» отражает наличие не только обоюдной зависимости лиц сделки, но и ситуаций одностороннего влияния одного лица на другое, что приводит к тождеству объема и содержания этого понятия. Нормативному закреплению также подлежит и определение этого понятия, как организаций, которые в силу имущественных, должностных или иных общественных отношений могут оказывать влияние на решения, принимаемые другими лицами, или контролировать их принятие, изменяющие условия или результаты сделок между ними или экономические результаты деятельности хотя бы одного из этих лиц. При этом, нормами гражданского права также следует закрепить признаки такой взаимозависимости: наличие прав голоса в высшем органе управления; обладание полномочиями в иных органах управления (помимо высшего); реализация права дачи указаний обязательных для исполнения юридическому лицу. При этом, в нормах налогового права следует закрепить признание взаимозависимости лиц в соответствии с положениями гражданского законодательства.

Введение в нормы гражданского права единого термина «связанные лица» и единообразных признаков связанности лиц позволит нормам права эффективно регулировать общественные отношения и ликвидировать конкуренцию норм отраслевого права при их применении для единообразия толкования перечня лиц, оказывающих влияние на деятельность других организаций, с целью защиты участников рынка и государства в целом от преимуществ, получаемых отношениями взаимозависимости отдельных лиц.

1.2 Основания взаимозависимости лиц в налоговом праве

Анализ отношений взаимозависимости в налоговом праве позволяет признавать взаимозависимыми отношения между лицами, при которых одно лицо обладает возможностью оказывать влияние на процесс формирования воли другого лица и последствия этого влияния влекут возникновение, изменение или прекращение налоговой обязанности.

Отношения взаимозависимости юридических лиц на основании п. 2 ст. 105.1 НК РФ могут устанавливаться при наличии следующих прав: владение правом голоса высшего органа управления юридического лица; обладание полномочиями определять персональный состав органов управления юридического лица, исполнение управленческих функций органа управления юридического лица; одновременное осуществление управленческих функций органа управления нескольких юридических лиц одними и теми же лицами; наличие отношений родства и свойства.

В целях выявления вероятности получения необоснованной налоговой выгоды взаимозависимость лиц в налоговом праве может быть установлена по следующим основаниям:

взаимозависимость лиц в силу закона (п. 2 ст. 105.1 НК РФ);

взаимозависимость лиц на основании решения суда¹ (п. 7 ст. 105.1 НК РФ);

самостоятельное признание взаимозависимости определенных лиц (п. 6 ст. 105.1 НК РФ)².

Взаимозависимость лиц в силу закона на основании существования взаимозависимости, основанной на единстве имущества, договорных обязательствах, родственных связях должностных и иных физических лиц,

¹ Карташов А.В. Налоговое право: учебное пособие для прикладного бакалавриата / А.В. Карташов, Е.Ю. Грачева; под редакцией Е.Ю. Грачевой. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. С. 131.

² Галимарданова Ю.М., Туфетулов А.М. Проблемы и перспективы определения критериев взаимозависимости лиц для целей налогообложения // Казанский экономический вестник». 2017. № 4 (30). С. 64.

наличии распорядительного или организационного влияния, а также смешанного характера зависимости лиц может быть классифицирована по следующим основным группам:

организационная (или корпоративная) взаимозависимость – прямое и (или) косвенное участие одних лиц (юридических и физических) в капитале других лиц;

управленческая взаимозависимость – возможность одного лица своими действиями оказывать влияние на направления деятельности другого лица исходя из должностного положения¹ и (или) путем влияния на формирование состава органов управления этого лица;

договорная взаимозависимость – наличие между сторонами взаимозависимости, которую они признают сами вне зависимости от наличия формальных или содержательных признаков взаимозависимости;

должностная взаимозависимость – наличие между лицами связей в виде должностного подчинения, включая любые формы административно-управленческой зависимости² одного лица от другого;

родственная взаимозависимость – зависимость, возникающая вследствие отношений родства и свойства, усыновления и опеки.

В соответствии с подп. 1, 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ организационная или корпоративная взаимозависимость проявляется в том, что лица могут быть признаны взаимозависимыми в случае, если одна организация или физическое лицо прямо или косвенно участвует в другой организации, и доля такого участия составляет более 25 процентов. Нормы налогового права не содержат определения «участие одной организации в другой», поэтому применению подлежат аналогичные нормы корпоративного законодательства ГК РФ, регламентирующие порядок участия одного юридического лица в формировании имущества (уставного (складочного)

¹ Мишле Е.В. Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы: учебное пособие для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2019. С. 48.

² Попова Н.Ф. Правовое регулирование экономической деятельности: учебник и практикум для бакалавриата / под ред. М.А. Лапиной. М.: Юрайт, 2019. С. 53.

капитала) другого юридического лица¹. Таким образом, нормы ст. 105.1 НК РФ и ст. 48 ГК РФ определяют основания признания взаимозависимыми между собой юридических лиц или юридического и физического лиц, если доля участия такого лица составляет более 25 процентов уставного капитала юридического лица.

Также к организационной (или корпоративной) взаимозависимости по подп. 3 п. 2 ст. 105.1 НК РФ относят организации между собой в случае наличия прямого или косвенного участия в каждой из них одного и того же лица, и доля участия которого превышает 25 процентов.

Примерами существования данного вида взаимозависимости могут служить участие одного или нескольких физических или юридических лиц в уставном капитале одного юридического лица², а также наличие вкладов в уставный капитал нескольких юридических лиц одних и тех же участников: юридических или физических лиц.

Еще одним вариантом организационной (или корпоративной) взаимозависимости в силу подп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ может служить «цепочка отношений» зависимых лиц, в которой доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов.

Участие одной организации в другой считается прямым³ в случае, если одно юридическое лицо непосредственно участвует в формировании имущества другого юридического лица без участия иных организаций. Например, доля прямого (непосредственного) участия одной организации в акционерном обществе определяется как доля голосующих акций,

¹ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Теория и практика применения ст. 20 и ст. 40 НК РФ // Налоги и финансовое право. 2006. № 10. С. 42.

² Землин А.И. Финансовое право Российской Федерации: учебник для бакалавриата и специалитета / под ред. А.И. Землина. М.: Юрайт, 2019. С. 134.

³ Ашмарина Е.М. Финансовое право. Практикум: учебное пособие / под ред. Е.М. Ашариной. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. С. 218.

непосредственно принадлежащая такому участнику (акционеру) организации¹.

Участие одной организации в другой будет считаться косвенным² в случае участия в формировании юридического лица не непосредственно, а через последовательность иных организаций (третьих лиц). Косвенное участие одного лица в имуществе другого лица³ подразделяют на последовательное косвенное участие (так называемый «метод матрешки») и параллельное косвенное участие (когда участие осуществляется через несколько лиц, часть из которых непосредственно не связаны между собой).

Расчет доли косвенного участия одной организации в другой (по существующей последовательности участия одних лиц в других) может производиться по следующему алгоритму: во-первых, необходимо определить все организации, участвующие в формировании имущества искомой организации, во-вторых, выявить последовательности такого участия; в-третьих, по каждой установленной последовательности исчислить долю прямого (непосредственного) участия каждой предыдущей организации в каждой последующей путем умножения множества долей.

При установлении доли параллельного косвенного участия, помимо расчета доли последовательного косвенного участия, также требуется после исчисления нескольких независимых последовательностей участия одной организации в другой организации просуммировать полученные произведения долей последовательного косвенного участия каждой независимой последовательности.

При этом, налоговый орган при установлении взаимозависимости должен доказать не только факт участия одной организации в другой с долей,

¹ Соболев О.С. Взаимозависимые лица: проблемы установления, соотношение со смежными категориями // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 6 (22). С. 119.

² Шашкова А.В. Предпринимательское право: учебник для академического бакалавриата / М.: Юрайт, 2019. С. 98.

³ Гузнов А.Г. Публично-правовое регулирование финансового рынка в Российской Федерации: монография. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. С. 229.

превышающей 25 процентов (в отдельных случаях 50 процентов), но и прежде всего то, что отношения между этими организациями могут оказать влияние на результаты их деятельности и повлечь получение необоснованной налоговой выгоды¹.

На основании ст. 105.1 НК РФ управленческая взаимозависимость заключается в возможности оказывать влияние непосредственно исходя из своего должностного положения в управляемой организации или путем формирования органов управления организацией.

Управленческая взаимозависимость подразделяется на следующие виды: наличие полномочий по прямому назначению органов управления одной или нескольких организаций, взаимозависимость косвенного руководства, прямое руководство одной или несколькими организациями.

Проявлением первого вида организационной взаимозависимости может служить принадлежащее одному лицу (в том числе совместно с взаимозависимыми лицами) право прямого избрания не менее 50 процентов коллегиальных органов управления (совета директоров, наблюдательного совета или иного коллегиального органа) и единоличного исполнительного органа как одной организации, так и нескольких юридических лиц.

Взаимозависимость косвенного руководства возникает в случае, если численный состав коллегиального исполнительного органа нескольких юридических лиц более чем на 50 процентов представлен теми же физическими лицами (включая взаимозависимых к ним лиц).

Взаимозависимость организации и физического лица на основании подп. 7 п. 2 ст. 105.1 НК РФ может существовать на основании полномочий единоличного исполнительного органа (руководителя) этого физического лица в этой организации или в нескольких организациях².

¹ Черник Д.Г. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт, 2019. С. 169.

² Заяц А.С. Подходы к определению термина «налоговый контроль сделок между взаимозависимыми лицами» // Уникальные исследования XXI века. 2015. № 5 (5). С. 304.

Договорная взаимозависимость может быть признана исходя из требований п. 6 ст. 105.1 НК РФ при наличии содержательных признаков взаимозависимости организаций и физических лиц, являющихся сторонами сделки, а также вне зависимости от наличия таких оснований, если стороны сделки признают себя взаимозависимыми по согласованию сторон в добровольном порядке¹, в том числе в целях минимизации налоговых рисков в виде налоговых санкций и использования механизмов исчисления налогов, предусмотренные разделом V.1 НК РФ.

Статьей 105.1 НК РФ установлено, что должностная (или служебная) взаимозависимость для целей налогообложения может возникать между физическими лицами, совершающими сделку, в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению на основании закона или локальных нормативных актов². Примером должностной зависимости является непосредственное или опосредованное подчинение, а также линейное или функциональное подчинение, при котором одно лицо зависимо от управленческих полномочий другого лица вследствие занятия ими определенных должностей. Также взаимозависимость в виде подчинения может возникать вследствие прямых распорядительных полномочий, принадлежащих одному лицу в отношении другого лица, а также по причине существования прямых или опосредованных управленческих функций одного лица влияющих на действия работников той же организации.

Нормами налогового права исключены из состава сделок между взаимозависимыми лицами, сделки, совершенные при соблюдении следующих условий: сделка заключена между равноправными работниками организации, обладающих сопоставимым должностным положением, не предусматривающим существование подчиненности между ними;

¹ Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия: учебник и практикум для академического бакалавриата. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. С. 302.

² Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2019. С. 321.

решение о заключении сделки принято должностным лицом юридического лица, с одной стороны, и работником организации, с другой стороны, исключаящее должностное прямое или косвенное подчинение сторон сделки; сторонами сделки являются организация и физическое лицо, состоящее по другой сделке в гражданско-правовых отношениях с этой же организацией (например, по договору подряда), диспозитивный характер отношений сторон сделки по обоим договорам, вследствие их равноправия, отрицает подчинение одной стороны интересам другой.

Иным примером взаимозависимости может служить зависимость между юридическими и физическими лицами, если они выступают от их имени на основании закона (законный представитель) или по доверенности (уполномоченный представитель)¹.

В соответствии с подп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ наличие родственной (или семейно-правовой) взаимозависимости к определенному лицу свойственно его супругу (супруге), родителям и усыновителям, детям родным и усыновленным, полнородным и неполнородным братьям и сестрам, опекунам (попечителям) и подопечным.

Несмотря на то, что нормами налогового права на основании ст. 105.1 НК РФ установлен закрытый перечень взаимозависимости по родственным (семейно-правовым) основаниям, при этом, не исключено право судебных органов исходя из существующих правоотношений руководствоваться нормами семейного и гражданского права и признавать взаимозависимыми и иных лиц, находящихся друг с другом в отношении родства и свойства.

При этом, судебной практикой при установлении взаимозависимости по признаку родства также требуется выявить степень непосредственное или косвенного влияния этой взаимозависимости на условия или результаты сделки, а также экономические результаты деятельности указанных лиц.

¹ Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 12.

Например, по одному делу судом¹ выявлено влияние на экономические результаты деятельности индивидуального предпринимателя сделок с его супругой, которая признается взаимозависимым лицом по признаку родства, а по другому делу, наличие родства и трудовых правоотношений предпринимателей и юридического лица оказало влияние на результаты хозяйственной деятельности общества вследствие применения по сделкам цен, отклоняющихся от цен по сопоставимым сделкам².

Семейное и гражданское законодательство подразделяет отношения родства на близких родственников и родственников. Наибольший интерес для установления родственной взаимозависимости представляют близкие родственники, которыми признаются лица, являющиеся родственниками по прямой восходящей и нисходящей линии (родители и дети, дедушки, бабушки и внуки), полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами³. Важным является расширение толкования родственных связей, включая взаимосвязи по сделкам с членами семьи физического лица при условии влияния таких сделок на получение хотя бы одной из сторон сделки необоснованной налоговой выгоды. Так, членами семьи физического лица, находящимися с ним в родственных отношениях помимо близких родственников могут быть признаны также родители, дети и братья⁴ (сестры) близких родственников (прадедушка, прабабушка, дяди и тети, племянники и племянницы), а также родственники двоюродной степени родства (двоюродные братья и сестры, двоюродные

¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26 сентября 2018 г. № Ф08-7900/2018 по делу № А32-51424/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09 июля 2018 г. № 19АП-2385/2018 по делу № А48-6122/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

³ Очеретько Е.А. Правовые категории «члены семьи» и «близкие родственники» в семейном праве и смежном законодательстве / в сборнике: Природа, общество, техника и мышление: тенденции и приоритеты. Сборник научных трудов по материалам I Международного научно-практического форума молодых ученых. М.: Проспект, 2017. С. 694.

⁴ Цепкова Т.М. О некоторых делах, возникающих из семейных правоотношений // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2017. № 4 (117). С. 78.

внучки и внуки и т.д.). Членами семьи также признаются лица, находящиеся в отношениях свойства (возникающих между супругом и родственниками другого, а также между родственниками супругов вследствие заключения брака между супругами).

Признание в судебном порядке взаимозависимости лиц может быть осуществлено, как в случае подтверждения признаков взаимозависимости, установленных законом, так и в иных случаях (определенных нормативными правовыми актами¹), если отношения между лицами влечет изменение экономических результатов их деятельности, условий и результатов сделок заключаемых между ними², а также в случаях если одним лицом использована возможность изменять волю другого лица без учета интересов последнего, следствием чего стало возникновение, изменение или прекращение установленной законом обязанности по уплате налогов. Вариантами такого влияния может служить наличие контроля одного лица над другим в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей³, либо о наличии взаимозависимости лиц могут свидетельствовать: перевод работников, имущества, денежных средств, а также расчетов с контрагентами из ликвидированной организации во вновь созданную, при условии, что их учредителем и руководителем является одно и то же лицо⁴. Кроме того, к иным основаниям признания лиц взаимозависимыми могут быть отнесены: назначение или избрание единоличных исполнительных органов либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) по решению одного и того же лица.

¹ Определение Конституционного суда РФ от 04 декабря 2003 г. № 441-О // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Вольвач Д.В. Практика применения в России новых правил налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 1. С. 6.

³ Писарева С.А. Понятие контроля при определении взаимозависимости лиц в налоговом праве Российской Федерации // Экономика, социология и право. 2015. № 1. С. 210.

⁴ Галимарданова Ю.М., Туфетулов А.М. Проблемы и перспективы определения критериев взаимозависимости лиц для целей налогообложения // Казанский экономический вестник». 2017. № 4 (30). С. 64.

Налоговые преимущества из отношений взаимозависимости, установленные по решениям судов, могут извлекаться при совершении сделок между организацией и гражданином, одновременно исполняющим обязанности единоличного исполнительного органа и являющимся ее единственным участником; между организацией и ее руководителем; между организациями, в которых одно и то же физическое лицо обладает должностными полномочиями органов управления.

Помимо вышеназванного, на основании норм ст. 105.1 НК РФ при наличии существенных обстоятельств или соответствующих признаков влияния, организации и (или) физические лица, вступившие в правоотношения, вследствие заключения сделок, имеют право на самостоятельное признание сторон сделки взаимозависимыми лицами¹ по основаниям, не предусмотренным законодательством, например, с целью минимизации своих налоговых рисков последствий установления взаимозависимости налоговым органом. В этом случае, стороны вправе определить специальным соглашением свой взаимозависимый статус и использовать порядок исчисления налоговых обязательств, предусмотренный для контролируемых сделок.

Признакам самостоятельно признаваемой взаимозависимости могут отвечать следующие обстоятельства: наличие личных отношений между физическими или должностными лицами – сторонами сделки (прежнее знакомство и дружба (учеба, служба в армии, работа в одной организации и т.д.)). Выявление этих обстоятельств со своей стороны возможно налоговым органом путем анализа отчетности по налогу на доходы физических лиц; существования между сторонами сделки трудовых отношений (между работником и работодателем); существования между сторонами сделки правоотношений, основанных на заключении гражданско-правового договора (например, договора управления имуществом) и пр.

¹ Ногина О.А. Контроль налоговых органов за ценами в неконтролируемых сделках, заключенных взаимозависимыми лицами // Петербургский юрист. 2016. № 2. С. 46.

Кроме того, в рамках налогового контроля о наличии взаимозависимости группы юридических лиц (созданной в финансово-экономических целях, в том числе для оптимизации налогового бремени¹ (то есть сумм налогов и взносов, подлежащих уплате в бюджет)) могут свидетельствовать как прямые, так и косвенные признаки. На взаимозависимость группы формально независимых организаций прямо (непосредственно) могут указывать наличие следующих обстоятельств: единая система логистики (система снабжения и сбыта, единая складская система, система доставки²); централизованная организация ведения бухгалтерского, налогового, управленческого учета и хранения документации; единообразная система договоров; единство кадровой политики, централизованное хранение кадровых документов (трудовых книжек, трудовых договоров, персональных данных работников); наличие единого сайта, электронной почты группы компаний; единый контактный номер телефона; единые юридические и фактические адреса; использование общего товарного знака (знака обслуживания), фирменного дизайна и стиля; несение расходов на продвижение продукции с единым товарным знаком; контроль ценообразования, единая бонусная система скидок и акций³; единые выгодоприобретатели и пр. Косвенными признаками взаимозависимости могут быть признаны: единое кредитное учреждение (банк), обслуживающие расчетные счета организаций; единый IP-адрес, созвучное название юридических лиц, идентичные виды деятельности организаций или виды деятельности организаций группы представляют производственно-торговую цепочку; юридическая, финансовая и прочая взаимозависимость должностных лиц и учредителей; приобретение основных

¹ Дубоносов Е.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник для бакалавриата, специалитета и магистратуры. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. С. 177.

² Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11 мая 2018 г. № Ф08-3083/2018 по делу № А53-2638/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

³ Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 23 января 2019 г. по делу № А43-34020/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

средств осуществляется на баланс только одной из компаний и пр¹. Также непосредственно указывают на исключительно формальный формирования группы взаимозависимых лиц, с целью минимизации налогов или уклонения от их уплаты, такие как обстоятельства, как: применение разных налоговых режимов: общего и специального; формальный документооборот; идентичность физических лиц, которые занимают руководящие должности разных взаимозависимых лиц, единый штат сотрудников; совершение одним лицом действий от имени лица связанных контрагентов и т. д.

Вместе с тем, не может свидетельствовать о взаимозависимости наличие следующих оснований (без учета совокупности иных признаков): наличие монопольного (доминирующего) влияния лица на формирование цены на рынке (включая случаи наличия коммерческих причин зависимости другой стороной сделки даже при отсутствии доминирующего положения²), а также прямое и (или) косвенное участие Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, а также муниципальных образований в российских организациях.

Проблема правового регулирования признания взаимозависимости лиц заключается в открытом перечне оснований взаимозависимости устанавливаемых в силу п. 7 ст. 105.1 НК РФ на основании решения суда. При этом, в целях единообразного толкования норм права п. 7 ст. 105.1 НК РФ необходимо дополнить разъяснениями судебной практики высших инстанций о том, что иные основания взаимозависимости (связанности) лиц должны быть определяться не произвольно, а на основании нормативных правовых актов при условии влияния этих отношений на условия или результаты сделок или экономической деятельности, учитывая любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки. То есть п. 7 ст. 105.1 НК РФ может иметь следующую редакцию: «Суд может

¹ Зырянова Т. В., Загурский А. О. Налоговые последствия дробления бизнеса // Экономика бизнеса и предпринимательства. Дискуссия № 4. 2018. № 8 (89). С. 9.

² Савсерис С.В. Взаимозависимые лица: живем по новым правилам // Налоговед. 2012. № 2. С. 42.

признать лица взаимозависимыми (связанными) по иным основаниям, установленным в других нормативных правовых актах, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в пункте 1 настоящей статьи, учитывая любые обстоятельства влияния и контроля между лицами, имеющие значение для определения условий или результатов сделки или результатов экономической деятельности». Это позволит в соответствии со ст. 105.1 НК РФ нормативно закрепить регулирование признания лиц взаимозависимыми по признакам оказания влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц, в силу существования отношений контроля и (или) влияния между ними.

Помимо того, недостатком российской норм права является установленный порядок определения доли косвенного влияния одного лица на деятельность другого (определяемый как произведение долей) искусственно снижает долю действительно оказываемого влияния или контроля и не отвечает рекомендациям такого исчисления стран азиатского региона с активно развитой рыночной экономикой (Япония, Южная Корея). Так, согласно законодательству стран Японии и Южной Кореи, при исчислении косвенного участия путем произведения долей прямого участия, наличие участия в уставном капитале одного лица (с учетом доли всех связанных с ним лиц) не менее 50 процентов признается 100 процентным участием (поскольку организация находится под полным влиянием или контролем другого лица), а менее 50 процентов учитывается в доле фактического прямого участия. Рецепция этой нормы позволила бы в целях определения взаимозависимости (связанности) лиц учитывать фактические обстоятельства участия в уставном капитале организации и наличие возможностей влияния и контроля одних лиц на деятельность других лиц.

Уточнение порядка правового регулирования оснований признания лиц взаимозависимыми лицами упростит регулирование правоотношений в соответствии с опытом стран активно развивающейся экономики.

1.3 Особенности налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами

Налоговые правоотношения субъектов налогового права являются причиной возникновения, изменения или прекращения юридических прав и обязанностей по поводу исчисления и уплаты законно установленных налогов и взносов. Выражение налоговых правоотношений проявляется в возникновении обязанности налогоплательщиков уплачивать в бюджеты разного уровня (федеральный, региональный или местный бюджет соответственно) сумму налогов в установленные сроки и по законно установленным ставкам, а также в наличии обязанности налоговых органов обеспечивать исполнение налогоплательщиками обязанности по исчислению и уплате этих налогов и взносов в полной сумме в установленные сроки¹.

Налоговое право в отношении взаимозависимости (связанности) группирует как самих налогоплательщиков, так и применяемые ими режимы налогообложения, на независимых и взаимозависимых. А для контроля за ценами в целях налогообложения совершаемые этими субъектами сделки подразделяются на следующие виды: сделки между взаимозависимыми лицами и сделки между лицами, не отвечающими признакам взаимозависимости (невзаимозависимыми лицами).

При этом, наличие взаимозависимости для целей налогообложения должны основываться исключительно на юридических фактах (обстоятельствах, непосредственно предусмотренных законом). Иные обстоятельства, оказывающие влияние на изменение налоговых обязательств участников правоотношений, подлежат оценке вследствие выявления признаков получения сторонами сделки необоснованной налоговой выгоды, а не факта установления связанности лиц (взаимозависимости между ними).

¹ Химичева Н.И. Налоговые правоотношения. Субъекты налогового права, их права и обязанности. Финансовое право: учебник. М.: Норма: НИЦ Инфра-М, 2012. С. 391.

Нормы налогового права регулируют правоотношения по уплате налогов по итогам сделок между юридическими лицами, в том числе между лицами, признаваемыми взаимозависимыми. Отношения зависимости могут использоваться в целях получения налоговой выгоды¹, как в случае добросовестных действий лиц, так и исключительно для извлечения налоговых выгод, не обоснованных разумными экономическими причинами.

Формирование налоговой обязанности организаций-налогоплательщиков исходит из осуществляемых ими видов деятельности и предъявляемых законом требований к этим видам деятельности. Но вне зависимости от видов деятельности (за исключением применения специальных налоговых режимов) формирование налоговых обязательств также основывается на величине полученных доходов (выручки или прибыли) от реализации товаров, работ, услуг. Важное непосредственное влияние на величину доходов оказывает цена сделки, устанавливаемая сторонами по условиям заключенных договоров.

Нормами налогового законодательства предполагается, что до момента, пока не доказано обратное, стороны сделки являются добросовестными налогоплательщиками, и установленная сторонами при заключении договора (в том числе между взаимозависимыми лицами) цена товаров (работ, услуг) соответствует уровню рыночных цен (исходя из которой должно осуществляться исчисление законно установленных налогов).

При этом, под рыночной ценой товара понимают цену продажи товаров (работ, услуг), которая сложилась на рынке идентичных (или однородных) товаров, работ, услуг под влиянием соотношения спроса и предложения в сопоставимых экономических (коммерческих) и финансовых условиях. В соответствии со ст. 38 НК РФ идентичными считают товары (работы, услуги) одной ценовой и потребительской группы, обладающие

¹ Копина А.А. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами vs получение необоснованной налоговой выгоды // Государственный и муниципальный финансовый контроль. 2016. № 2. С. 27.

одинаковыми отличительными признаками (технические и потребительские характеристики, качество, назначение, производитель (его имя, репутация, товарный знак), страна происхождения, внешний вид которых может незначительно изменяться. Однородными признаются сходные товары, состоящие из схожих компонентов и выполняющие те же функции и (или) являющиеся коммерчески взаимозаменяемыми (качество, товарный знак, репутация производителя, страна происхождения). Арбитражная практика признает однородными товарами сталь разных марок, трубы для магистральных газо-, нефтепроводов и трубы с теплоизоляцией¹, нефть одного типа, группы, класса, вида². Не признаются идентичными услуги по предоставлению в аренду помещений в различных зданиях³, а также не признаются реализацией однородных товаров продажа квартир, находящееся на стадии строительства и готового жилья⁴.

Признание факта взаимозависимости лиц в налоговом праве играет важную роль при установлении налоговым органом факта несоответствия применяемых по сделкам между взаимозависимыми лицами рыночным ценам. В таком случае налоговым органом производится пересчет налоговых обязательств по результатам сделки связанных сторон, исходя приведения цены сделки к цене, отвечающей рыночным условиям. Аналогичные нормы стран англо-санксонской системы права именуется "принципом Хикмана", схожие положения по пересчету налоговых обязательств при установлении цен, отличных от рыночных условий, применяют и страны: Китай, Испания, Дания, Финляндия, Мексика, Бразилия, Сингапур, Индия, Пакистан.

¹ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 01 февраля 2019 г. № Ф09-9078/18 по делу № А76-39836/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Определение ВАС РФ от 21 октября 2010 г. № ВАС-14168/10 по делу № А29-3421/2009 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

³ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 20 июля 2018 г. № Ф10-2462/2018 по делу № А09-12909/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

⁴ Постановление ФАС МО от 16 ноября 2009 г. № КА-А40/11844-09 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

При различиях финансовых или коммерческих условий сопоставимой сделки с анализируемой сделкой, для целей налогообложения должны быть учтены любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены стороной по итогам сделки, но не были ей получены вследствие отличия условий сделок с взаимозависимыми лицами¹. Обзор судебной практики подтверждает², что расхождение рыночной цены от цены по договору между взаимозависимыми лицами вследствие действий налогоплательщика направленных на получение необоснованной налоговой выгоды может повлечь доначисление налогов исходя из дохода, который мог быть получен при установлении рыночной цены.

Статьей 129.3 НК РФ предусмотрено, что в случае отсутствия документального обоснования применения цен, а также при отсутствии соглашения о ценообразовании крупнейшего налогоплательщика, организация за применения нерыночных цен по сделкам, которые повлекли неуплату налогов, может быть привлечена к ответственности в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налогов, но не менее 30 000 руб.

В целях налогообложения корректировка доходов, исходя из рыночной, а не договорной цены, должна учитывать следующие особенности: определение положительной разницы (недополученного дохода) между рыночной ценой и договорной ценой, установленной сторонами сделки; учет суммы недополученного дохода для целей налогообложения, если такая корректировка не повлечет уменьшение суммы налога, подлежащего уплате в бюджет; исчисление налоговым органом суммы недополученных доходов по методам, установленным Гл. 14.3 НК РФ исключительно в случаях признания несоответствия цены сделки рыночной цене; наличие права

¹ Определение Верховного Суда РФ от 07 ноября 2017 г. № 305-КГ17-15710 по делу № А40-196261/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 16 февраля 2017 г. «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений разд. V.1 и ст. 269 Налогового кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9.

налогоплательщика самостоятельно произвести корректировку для целей налогообложения налоговой базы исходя из цены отвечающей рыночным условиям, а не из цены, согласованной сторонами сделки при заключении договора между взаимозависимыми лицами. При этом, в отличие от полномочий налоговых органов, обоснование рыночной цены налогоплательщиком может осуществляться как по одному из применяемых последовательно методов ст. 105.7 НК РФ, так и путем комбинации нескольких из этих методов ценообразования, а также исходя результатов независимой оценки.

Взаимозависимость лиц обращает на себя внимание налоговых органов по причине того, что она может стать одной из причин возникновения, изменения или прекращения налоговой обязанности каждого из них, и стать причиной недобросовестного поведения сторон сделок, вследствие того, что наличие зависимости имущественного, организационного, должностного или иного характера способно повлиять на формирование воли при принятии решения другого лица вне зависимости от его воли и интересов.

Стоит упомянуть, что в налоговом праве выделяют права и обязанности взаимозависимых юридических лиц, возникающие по причине наличия зависимости группы юридических лиц между собой. Основания возникновения таких прав и обязанностей подразделяются по видам субъектов:

консолидированная группа налогоплательщиков – образуется юридическими лицами, доля участия одной из которых в капитале других составляет не менее 90 процентов (как признак взаимозависимости). Правами и обязанностями налогоплательщика по исчислению и уплате налога на прибыль наделяется ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков, включая ведение учета, представление деклараций в налоговый орган, расчеты по уплате налогов и пр.;

зависимое и преобладающее юридические лица – на основании решения суда вследствие признания их взаимозависимости на каждого из

налогоплательщиков может быть возложена обязанность по исполнению налоговых обязательств за другое взаимозависимое лицо;

крупнейшие налогоплательщики – самостоятельно и вместе с взаимозависимыми к ним лицами подлежат учету на федеральном и региональном уровне (в инспекциях соответствующего уровня по крупнейшим налогоплательщикам Федеральной налоговой службы РФ);

сделки между взаимозависимыми лицами, подлежащими контролю – сделки между взаимозависимыми лицами подлежат проверке полноты исчисления и уплаты налогов в связи с их совершением сделок, в рамках которых налоговый орган устанавливает соответствия цен рыночным. В случае признания таких сделок контролируемыми на налогоплательщика возлагается ряд дополнительных прав и обязанностей: уведомление налогового органа о совершенных контролируемых сделках (с предоставлением соответствующей документации), роль субъекта налоговой проверки, включая проверку ценообразования; право отнесения лица к крупнейшим налогоплательщикам и право заключения соглашения с налоговым органом о ценообразования (с уплатой государственной пошлины); право производить корректировки обязательств по итогам выездных налоговых проверок (включая правило «симметричных» корректировок (применяемое и странами-участниками ОЭСР)); право исчисления и уплаты налогов исходя из рыночных цен (вне зависимости от установленных сторонами договорных цен) с взаимозависимыми лицами с уплатой пени и штрафов, а также использования права на защиту, включая предоставление возражений в налоговый орган о порядке ценообразования и иным вопросам и пр.; сделки по безвозмездной передаче имущества одного из юридических лиц другому, доля участия в которой первой организации составляет более 50 процентов (не подлежащие обложению налогом на прибыль на основании ст. 251 НК РФ), при этом, получившая сторона с целью сохранения освобождения от уплаты налога утрачивает в течение года право передавать третьим лицам принятое имущество (кроме денежных

средств); сделки по получению займов от иностранного юридического лица, владеющего более 20 процентов уставного капитала заемщика – в целях налогообложения прибыли заемщик вправе признать в составе расходов меньшую величину из фактически процентов начисленных по долговому обязательству и суммы процентов, скорректированных на величину капитализации (которая определяется как $1/3$ доли непогашенной контролируемой задолженности в величине собственного капитала). При этом, с суммы разницы между исчисленными и принятыми в расходы процентами заемщик (российская организация), как налоговый агент, обязана исчислить и удержать из доходов займодавца (иностранной организации) налог, подлежащий уплате у источника получения дохода; выплата дивидендов участнику, владеющими не менее 50 процентов уставного капитала более, чем 365 дней подряд – участник вправе облагать налогом на прибыль доходы в виде дивидендов, полученных от взаимозависимого лица по ставке 0 процентов; юридические лица, уставный капитал которых состоит более чем на 25 процентов из вкладов (акций) других юридических лиц, вследствие наличия взаимозависимости не вправе применять специальные налоговые режимы в виде упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход; сделки по продаже взаимозависимому лицу основных средств, по которым применена амортизационная премия до истечения 5 лет с момента их приобретения – условие наличия взаимозависимости сторон договора купли продажи влечет обязанность продавца в целях налогообложения прибыли восстановить сумму амортизационной премии в составе доходов в налоговом периоде такой реализации и др.

Помимо названных особенностей, расчет суммы налоговых обязательств для целей налогообложения исходя из применения исключительно рыночных цен предусмотрен не только по сделкам с взаимозависимыми лицами, но и при получении доходов в натуральной форме (в том числе по товарообменным (бартерным) операциям),

при передаче или получении товаров на безвозмездной основе (в целях исчисления налога на добавленную стоимость и налога на прибыль), при оплате труда в натуральной форме, при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю (в целях исчисления НДС) и др.

Таким образом, в целях налогообложения применение к сделкам рыночных цен при осуществлении предпринимательской деятельности призвано во исполнение принципов налогообложения: его всеобщности и справедливости, равного финансового бремени и юридического равенства налогоплательщиков между собой.

Обращает внимание факт недостаточности нормативного регулирования в целях налогообложения порядка установления рыночных цен, в случаях, когда налоговый закон прямо устанавливает обязанность налогоплательщиков в целях исчисления налогов применять рыночные цены.

Анализ норм налогового права и толкования судебных органов позволяет заключить, что сам факт взаимозависимости сторон сделки влечет для налогоплательщика неблагоприятные налоговые последствия в виде невозможности снижения законно установленных налогов в случаях, если сделка совершается с взаимозависимым лицом вне зависимости от сущности такой сделки и доказательств добросовестного поведения сторон сделки. Так, например, налогоплательщик обязан восстановить амортизационную премию при продаже в течение пяти лет амортизируемого имущества связанной стороне, налогоплательщик не вправе в течение года передавать имущество безвозмездно полученное от участника с долей в уставном капитале более 50 процентов и пр. При этом, нормы права во избежание недобросовестного поведения взаимозависимых лиц не содержат отсылок на применение таких мер в случае выявления факта направленности действий на получение необоснованной налоговой выгоды, что влечет нарушение принципа равенства налогоплательщиков перед законом.

Во избежание ущемления прав добросовестных налогоплательщиков, возможно внесение в нормы налогового права презумпции добросовестности

налогоплательщика, заключающейся в том, что до тех пор, пока не доказано обратное, действия налогоплательщиков направлены на возникновение, изменение и прекращение прав и обязанностей для достижения экономического результата деятельности, не связанного с получением необоснованной налоговой выгоды. Тогда нормы, исключаяющие права налогоплательщиков на законное уменьшение налогов вследствие установления факта взаимозависимости сторон сделки, должны будут применяться только в случае несоблюдения презумпции добросовестности.

Кроме того, установлено, что в целях налогообложения отсутствует единообразие порядка установления и применения методов определения рыночных цен при сделках между взаимозависимыми лицами и при осуществлении иных сделок, по которым налогоплательщик в силу прямого действия норм НК обязан применять рыночные цены.

Наличие неоднозначности права использования методов определения рыночных цен, установленных Гл. 14.3 НК РФ, не только для сделок со связанными сторонами и (или) контролируемых сделок, но и в иных случаях определения рыночных цен для исчисления налогов по отдельным операциям, подтверждают толкования п. 2 Обзора практики рассмотрения дел судами Президиума Верховного Суда РФ. Судебные органы подтверждают право организаций и налоговых органов распространять положения об определении рыночных цен по методам, установленным Гл. 14.3 НК РФ также и на случаи применения рыночных цен. Но отсутствие такого указания в нормах налогового права по-прежнему влечет вероятность налоговых споров между организацией (налогоплательщиком) и налоговым органом, которые могут быть разрешены только в суде.

В целях единообразия отражения результатов сделок в налоговом учете, в случаях когда закон прямо определяет необходимость оценки имущества (активов) исходя из рыночных цен, следует дополнить положения части второй НК РФ, в части ст. ст. 159, 250 НК РФ следующим абзацем:

«Определение рыночных цен осуществляется по методам, установленным ст. 105.7 настоящего Кодекса».

В качестве единообразного порядка определения рыночных цен может стать последовательное применение методов установления рыночных цен: метода цены последующей реализации в пределах определенного периода времени (например, сроком не менее двух налоговых периодов, но не превышающем два календарных года), метода сопоставимых цен (при установлении критериев сопоставимости сделок), метод сопоставимой рентабельности, а также затратный метод (при определении применяемых показателей рентабельности (например, валовой рентабельности продаж) и критериев сопоставимости сделок), и в случае невозможности применения ни одного из вышеперечисленных методов – оценки независимого оценщика. При этом, применение последующих методов возможно только в случае невозможности использования предыдущих методов (например, при отсутствии необходимой информации).

Введение в нормы налогового права положений, устанавливающих единообразный порядок определения рыночных цен в целях налогообложения, позволит нормативно закрепить единые требования к формированию налоговой политики, приведет к единообразному подходу к регулированию налоговых правоотношений со стороны налоговых органов, налогоплательщиков и суда; снизит трудоемкость расчетов налоговых баз в целях налогообложения, сократит риски налоговых споров по вопросам исчисления налогов вследствие различий толкования и применения норм налогового права.

2 ГЛАВА ВОПРОСЫ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

2.1 Условия сопоставимости сделок между взаимозависимыми лицами и их влияние на ценообразование в налоговом праве

Порядок ценообразования реализуемых товаров, работ, услуг, имущественных прав каждой организации является частью финансово-экономической политики организации и должен основываться на экономически обоснованных показателях и учитывать влияние конъюнктуры рынка (взаимосвязи спроса и предложения).

Ценовая политика организации должна исходить из рыночных условий функционирования организации, исключать дискриминационный характер цен по сделкам с взаимозависимыми лицами.

Закрепленная в налоговом праве презумпция соответствия договорных цен по сделке рыночным ценам свидетельствует о том, что до момента пока не доказано иное, установленная сторонами договора (сделки) цена соответствует рыночной цене.

Положениями налогового права в целях налогового контроля за ценами все сделки, совершенные юридическим лицом (налогоплательщиком) подразделяют на анализируемые сделки (сделки между взаимозависимыми лицами) и сопоставимые сделки (сделки между лицами, не отвечающими признакам взаимозависимости). В целях установления облагаемых доходов, на основе подлежащих применению уровню рыночных цен, налоговый орган вправе сравнивать (сопоставлять) цены по анализируемым сделкам с ценами по сопоставимым сделкам, то есть по сделкам между лицами, признаваемыми и не признаваемыми взаимозависимыми соответственно. Для определения соответствия цен применяемых по сделкам с взаимозависимыми лицами рыночным условиям, большое значение приобретает правомерность сопоставления условий сделок между взаимозависимыми лицами и с иными

продавцами или покупателями, не признаваемыми взаимозависимыми лицами. При этом, такое сравнение (сопоставление) должно проводиться исключительно по сделкам, совершенным в сопоставимых финансовых и коммерческих условиях. Под финансовыми понимают условия договоров, определяющие порядок осуществления расчетов между сторонами (включая виды, сроки, способы и валюту платежа). Коммерческими условиями считают условия, определяющие предмет договора (товарная группа, его ассортимент, количество и качество товаров, а также прочие условия (страховании, предоставление гарантий и пр.).

Статьей 105.5 НК РФ установлено, что сравнение условий анализируемой сделки может быть осуществлено с сопоставимыми сделками, как исходя из непосредственных условий заключенных договоров, определяющих права и обязанности сторон, так исходя из условий их совершения под влиянием существующей на момент заключения сделки конъюнктуры рынка соответствующих товаров (работ, услуг, имущественных прав), включая влияние внешних факторов, то есть сопоставлению подлежат только условия сделок¹.

Следует учитывать, что при сравнении сделок между собой, сопоставлению подлежат существенные условия заключенных договоров одного вида, аналогично нормам гражданского права об основании признания договора незаключенным вследствие не достижения согласия между сторонами.

Сопоставление условий заключенных договоров может проводиться по следующим вопросам: объем реализуемых товаров, работ, услуг (суды подтверждают право на снижение цены за единицу товара при увеличении объема партии закупа и наоборот²); срок и график исполнения обязательств

¹ Соболев О.С. Налоговые аспекты определения цен в сделках между взаимозависимыми лицами // Вестник университета им. Кутафина (МПОА). 2018. № 9. С. 120.

² Постановление ФАС ЗСО от 12 марта 2008 г. № Ф04-1672/2008 (1943-А03-42) // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

по договору (сокращение сроков исполнения договоров может повлечь удорожание цены товаров и стоимости работ и услуг, и наоборот); порядок расчетов за поставку товара, выполнение работ, оказание услуг (способен оказать влияние на изменение цены, поскольку внесение предоплаты (аванса) покупателем сокращает издержки продавца на привлечение заемных денежных средств); курс иностранной валюты по отношению к рублю (изменение цены конкурентов-импортеров); иные предусмотренные договором права и обязанности по договору (доставка и транспортировка продукции до определенного места¹ в терминах Инкотермс 2000, 2010, привлечение третьих лиц и пр.).

Таким образом, расчет возможного отклонения уровня договорных цен по сделкам от рыночного уровня цен (среднерыночного уровня цен) может производиться исключительно между сопоставимыми сделками, то есть сделками сопоставимыми исходя из всех коммерческих и (или) финансовых условий, способных оказать влияние на ценообразование при заключении сделки.

Вследствие многообразия видов экономической деятельности и широты спектра факторов, оказывающих влияние на коммерческие и финансовые условия осуществления деятельности каждой организации в конкретный момент времени выбор конкретных условий, отражающих возможность сопоставления сделок, законодательно не регламентирован и зависит от особенностей сделки, по которой проверяется соответствие цены рыночным условиям.

Согласно ст. 105.5 НК РФ сопоставление сделок допускается по сделкам с идентичными товарами, работами, услугами. Проведение сопоставления сделок между собой допустимо осуществлять не только по идентичным условиям сделок, но и по сделкам, условия которых отличаются между собой, но такие отличия не влекут существенного искажения их

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 12 января 2010 г. № 10280/09 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

результата, либо различия условий сделок могут быть скорректированы в соответствии с условиями и (или) результатами сделок, подлежащих сопоставлению.

Выявление сопоставимости сделок может производиться на основании функционального анализа устанавливаемого выполняемые функции сторон сделки исходя из обычаев делового оборота (включая сопоставимость видов имущества (активов), присущих сделкам рисков и ответственности сторон). Примерами исполняемых сторонами договора функций могут быть производство, контроль качества, доставка и хранение товаров, установка и монтаж приобретаемого оборудования, НИОКР, гарантийное обслуживание, оказание помощи в стимулировании сбыта (продвижение товаров, реклама, маркетинг), страхование, юридические и консультационные услуги и пр. При этом, положения об анализе функций сторон договора не отвечают нормам гражданского права, поскольку заключение договора влечет возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей сторон, а не их функций.

Признание аналогичности рисков присущих сделкам, подлежащих сопоставлению по коммерческим и (или) финансовым условиям их заключения должно учитывать следующие виды рисков: риски недостатков производственного процесса, риск изменения объемов запасов или цен на них, колебания курсов иностранной валюты, кредитные риски, риски изменения процентных ставок, инвестиционные риски, риски безрезультативности НИОКР, предпринимательские риски, риски нанесения ущерба окружающей среде и прочие риски.

Также условием сопоставимости сделок¹ признается аналогичность финансово-экономических условий, в которых осуществляется деятельность сторон сделки, в том числе коммерческая стратегия контрагентов и характеристики рынка товаров (работ, услуг).

¹ Малис Н. И. Налоговый учет и отчетность: учебник и практикум для бакалавриата и специалитета. М.: Юрайт, 2019. С. 362.

Коммерческая стратегия организаций оказывает существенное влияние на ценообразование, поскольку применение стратегий расширения рынка сбыта, выход на новые рынки влекут снижение цен, а обновление ассортимента или модификация продукции, модернизация парка оборудования, инновационная стратегия, внедрение маркетинговых решений становятся причинами повышения цен.

Под рынком товаров (работ, услуг) понимается сфера их обращения, в которой товар (работа, услуга) может быть реализован на территории Российской Федерации или за её пределами, если это не потребует значительных дополнительных расходов продавца.

Сопоставимость рынков товаров (работ, услуг) может определяться однородностью товаров и их принадлежностью к продуктовым или промышленным рынкам, уровнем конкурентной борьбы, конъюнктурой рынка (соотношением спроса и предложения), уровнем рынка или его географическими границами, уровнем государственного регулирования, развитием инфраструктуры и иными факторами, способными повлиять на установление или изменение цены на реализуемые товары (работы, услуги).

Признание сопоставимыми сделок, совершенных с взаимозависимыми лицами и иными лицами, не отвечающими условиям взаимозависимости, играет важную роль при установлении рыночных условий ценообразования.

При определении соответствия рыночным условиям цен, установленных заключенными договорами, источниками информации могут служить только те, которые могут использоваться в качестве допустимого и надлежащего доказательства, то есть они являются общедоступными, доступ к этой информации не ограничен законодательством РФ, и сведения не содержат налоговую, коммерческую и иную охраняемую законом тайну.

В качестве источников информации о ценах могут быть использованы следующие данные:

сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж, прежде всего данные товарных бирж – информация об объеме и цене

поставок товара, а также данные поставщика размещенная в СМИ на официальных сайтах в сети интернет и в информационных и рекламных бюллетенях (таких как «Товары и цены» (Московский регион), «Пульс цен» (Уральский регион)), прайс-листах;

информация о ценах и биржевых котировках официальных источников уполномоченных органов РФ, иностранных государств и международных организаций – данные Федеральной службы по тарифам, Федеральной службы государственной статистики (Росстат), Торгово-промышленных палат федерального и регионального уровня, размещенные в сборниках, например, «Цены и рынок. Сборник ценовой информации», «Цены товарных рынков», «Деловой мир. Товары и цены». Так, по одному из судебных решений признан правомерным произведенный налоговым органом расчет рыночной цены песка на основании данных о средних ценах регионального отделения органа статистики и не противоречащих ему данных налогового органа о среднем уровне цен другой области¹;

сведения таможенной статистики – информация о стоимости экспортируемых и импортируемых товаров, сформированная на федеральном и региональном уровне публикуется в ежеквартальном бюллетене ФТС России и может быть предоставлена на основании запросов, если она не содержит налоговую, коммерческую и иную охраняемую законом тайну;

данные информационно-ценовых агентств, в том числе специализирующихся по группам товаров: сведения о цене на различные товары базы данных Цена-Информ, Мегасофт, Bloomberg, на нематериальные активы (RoyaltyStat); на энергоресурсы (Argus Media, Интерфакс–АНИ, Интерфакс–АГИ, Химкурьер), на энергоресурсы и металлы (Platts, Metal Bulletin, Metal-Pages), а также, Tomson Reuters, The TEX Report, Ryan's Notes, FMB, Fertecon пр. Указанные базы данных отнесены к

¹ Определение Верховного Суда РФ от 01 октября 2018 г. № 310-КГ18-14619 по делу № А09-10057/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

общераспространенным источникам, но доступ к ним осуществляется на платной основе. При этом, сопоставление с данными о ценах иностранных организаций возможно лишь при отсутствии соответствующих данных российских организаций.

информация о сделках налогоплательщика – информация о сопоставимых сделках самого налогоплательщика вне зависимости от ее совершения при сопоставимости периода её исполнения.

Отсутствие или недостаточность информации из основных источников для контроля ценообразования налоговый орган может прибегнуть также к следующим источникам информации: из опубликованных и (или) общедоступных информационных систем и изданий различных стран, официальных сайтах российских и иностранных организаций (например, базы данных, содержащие информацию о сделках с российскими организациями «СПАРК»¹ (RUSLANA/SPARK), с иностранными компаниями - AMADEUS/ORBIS²), бухгалтерской или статистической отчетности, из отчетов оценщиков о стоимости конкретных объектов. Арбитражной практикой подчеркивается приоритет основных источников информации о ценах над данными независимых оценщиков³. В одном из судебных решений суд назвал неправомерным игнорирование общедоступных основных источников информации о ценах и не использование возможностей методов определения рыночного уровня цен,

¹ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 21 февраля 2018 г. № Ф10-6169/2017 по делу № А14-16216/2015 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Воробьева Е.В., Тарасова И.В. Основные изменения трансфертного ценообразования в России // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. 2019. № 1. С. 17.

³ Определение Верховного Суда РФ от 31 марта 2017 г. № 304-КГ17-1671, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 февраля 2019 г. № Ф04-26290/2015 по делу № А27-9477/2014; Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 15 августа 2018 г. № 07АП-6437/2018 по делу № А27-26924/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

закрепленных ст. 105.7 НК РФ¹. В другом решении суд назвал правомерным исчисление рыночных цен (с необходимой корректировкой) исходя из данных бухгалтерской отчетности анализируемой организации².

Обеспечение сопоставимости применяемых организациями (налогоплательщиками) цен по сделкам с взаимозависимыми лицами и иными лицами является предметом налогового контроля ФНС России в рамках проверки соответствия рыночным условиям трансфертного ценообразования. Термин «трансфертное ценообразование» нормами НК РФ не предусмотрен, но на основании при толковании норм налогового права. Зарубежные страны-участники ОЭСР согласовано ограничивают манипулирование ценой транснациональных корпораций и взаимозависимых лиц на основании принятой Декларации о международных инвестициях.

Под трансфертным ценообразованием в налоговом праве понимают деятельность по установлению цен по сделкам между структурными подразделениями одной организации, а также между организациями, входящими в объединение (группу) взаимозависимых юридических лиц вне зависимости от оснований такой взаимозависимости³, а также по сделкам между лицами, не отвечающим признакам взаимозависимости, установление цен по которым не соответствует свободному (рыночному) по причине влияния отдельных обстоятельств⁴. Установление цен по сделкам с взаимозависимыми лицами, отклоняющихся от рыночных цен, помимо прочего, может применяться организациями с целью оптимизации налогового бремени, либо с целью уклонения от уплаты налогов в бюджет.

¹ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28 февраля 2019 г. № Ф09-470/19 по делу № А34-3771/2018 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 04 июля 2018 г. № 02АП-184/2018 по делу № А29-7607/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

³ Официальный сайт ФНС РФ. [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing (дата обращения 11.04.2019 г.).

⁴ Брызгалин А.В. Краткий комментарий основных положений Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ о налоговом контроле за трансфертным ценообразованием // Налоги и финансовое право. 2012. № 5. С. 31.

Порядок установления цен на реализуемые товары, работы, услуги, имущественные права при заключении договоров с покупателями должен подчиняться определенному регламенту, в соответствии с которым устанавливаются влияющие факторы, под воздействием которых формируется уровень применяемых цен по сделке с контрагентом. Отклонение от применяемого регламента по определению цены при заключении договоров с покупателями – взаимозависимыми лицами, способно указать налоговому органу на применение нерыночных методов ценообразования по сделкам с взаимозависимыми лицами.

Согласно п. 3 ст. 105.3 НК РФ цены по сделкам юридических лиц, включая сделки между взаимозависимыми лицами, признаются соответствующими рыночным условиям, но возможность и допустимость доказательства обратного установлена для органов ФНС России по итогам проведения налогового контроля.

В целях обеспечения сопоставимости условий сделок лиц, не признаваемых взаимозависимыми, с условиями сделок между взаимозависимыми лицами, налоговым органом признаются соответствующими рыночным условиям полученные в результате сделок, не признаваемых контролируемыми, доходы (прибыль, выручка) сторон сделки, полученные на рынке товаров (работ, услуг) от использования активов в сложившихся экономических условиях на основе экономических (коммерческих) рисков исходя из функций, выполняемых сторонами сделки по условиям договора или исходя из обычаев делового оборота.

В том случае, если налоговым органом будет установлен нерыночный характер установления цен по сделкам с взаимозависимыми лицами, то в целях налогообложения могут быть исчислены доходы (прибыль, выручка), которые подлежали бы получению одной из сторон сделки в случае установления рыночных цен сделки, но вследствие взаимозависимости сторон сделки фактически не были получены. Данная корректировка по методам, прямо установленным Главой 14.3 НК РФ, может производиться

налоговым органом только в случае, если это повлечет увеличение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Не могут быть признаны не соответствующими рыночным условиям цены по сделкам, ограничение цены которых предусмотрено применением регулируемой цены антимонопольного органа или иностранного государства, результатами торгов на бирже, оценкой независимого оценщика, соглашением о ценообразовании и т.д.

Кроме того, налогоплательщик вправе самостоятельно признать применяемые цены по сделкам с взаимозависимыми лицами, отличающимися от рыночных, и исходя из рыночных цен самостоятельно скорректировать сумму налоговой базы и сумму налога, подлежащей уплате в бюджет, путем представления уточненной налоговой декларации и пояснений о причинах такой корректировки в налоговый орган. Одновременно с этим, налогоплательщик добровольно возлагает на себя обязанность произвести доплату сумма налога в соответствии с корректировочной налоговой декларацией и доплатить сумму соответствующей пени в случае просрочки уплаты налога.

Так, вследствие несоответствия цен по сделкам рыночным условиям контролю со стороны налоговых органов и самостоятельной корректировке со стороны налогоплательщика могут быть подвержены налоговые базы по следующим налогам: налог на прибыль организаций, за исключением налога на прибыль контролируемых иностранных организаций; налог на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой; налог на добычу полезных ископаемых (если хотя бы одна из сторон сделки является его плательщиком, а налоговая ставка установлена в процентном выражении); налог на добавленную стоимость (если одна из сторон не признается плательщиком или применяет освобождение от его уплаты), налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. При этом, изменение любых принимаемых параметров сопоставимости сделок, соответствующих рыночным условиям,

должно неизменно повлечь за собой корректировку в сторону увеличения предполагаемых доходов (прибыли, выручки) по такой сделке. Примерами таких изменений могут стать исполнение дополнительных функций хотя бы одной из сторон, использование дополнительных активов, возложение на сторону дополнительных коммерческих (экономических) рисков, изменение рыночной стратегии и иных факторов при прочих равных условиях.

Важной проблемой налогового права при определении сопоставимости сделок выступает квалификация сделок сопоставимыми с анализируемой сделкой, в том числе в части определения сопоставимости функций, осуществляемых сторонами по условиям договора. Поскольку гражданское законодательство не содержит понятие «выполняемых функций», а признает последствием юридического факта возникновение, изменение и прекращение прав и обязанностей сторон договора, а нормы налогового права не разъясняют соотношение понятий «функций» и «прав и обязанностей», при толковании сопоставимости сделок с анализируемой сделкой не исключены расхождения в их трактовках со стороны налогоплательщика и налогового органа, влекущие вероятность налоговых споров.

В целях унификации подхода к сопоставимости условий сделки, следует заменить положения налогового права о «функциях, выполняемых сторонами сделки», как одного из критериев сопоставимости сделок, на положения о сопоставимости прав и обязанностей, вытекающих из норм гражданского законодательства. Вследствие этого, в ст. ст. 105.5, 105.8, 105.12, 105.13 НК РФ следует заменить слово «функции» с учетом грамматического склонения русского языка на слово «права и обязанности, вытекающих из условий договора и (или) закона».

Это позволит при установлении сопоставимости условий сделок в целях налогообложения применять единые унифицированные подходы гражданского законодательства, приведет к единообразному толкованию норм права, снизит риск налоговых споров налогоплательщиков и налоговых органов по вопросам признания сделок сопоставимыми.

2.2 Методы определения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами в налоговом праве

В целях налогового контроля за полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов налоговые органы вправе анализировать сделки, совершенные с взаимозависимыми лицами в случаях, если сделки оказывают влияние на условия и результаты предпринимательской деятельности с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

В рамках анализа налоговый орган может осуществлять проверку правомерности установления цен по сделкам, совершенным в сопоставимых финансовых и коммерческих условиях между взаимозависимыми лицами и сравнить применяемые цены с уровнем цен по сделкам с лицами, не отвечающими признакам взаимозависимости¹.

Нормы налогового права закрепляют как способы оценки сопоставимости условий сделок, так и методы установления цен по сделкам, совершенным организацией с взаимозависимыми лицами в рамках осуществления налогового контроля². Основанием применения методов ценообразования, отличных от договорных условий сделок, является осуществление неправомерных действий (бездействий) лиц, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды путем использования преимуществ вследствие взаимозависимости с иными лицами, входящими в ту же группу (объединение) организаций³.

¹ Васильева Е.Г. Новые правила контроля и определения рыночных цен между взаимозависимыми лицами в целях налогообложения контролируемых сделок (трансфертное ценообразование) в Российской Федерации // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия Юридические науки. 2013. № 2-2. Т. 26 (65). С. 189.

² Быкова Н.Н., Кирюшкина, А.Н. Понятие взаимозависимых лиц в налоговых правоотношениях // Карельский научный журнал. 2017. № 4 (21). Т. 6. С. 129.

³ Брызгалин А.В. Краткий комментарий основных положений Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ о налоговом контроле за трансфертным ценообразованием // Налоги и финансовое право. 2012. № 5. С. 29.

Статьей 105.7 НК РФ определен закрытый перечень методов установления цен по сделкам с взаимозависимыми лицами и, соответственно, методов определения доходов (в виде прибыли или выручки), подлежащей налогообложению в соответствии с налоговым законодательством России.

Положения налогового права и предусмотренные законом методы установления цен и доходов по сделкам ранжируют на наиболее предпочтительные традиционные методы и на специфические методы, зависящие от особенностей совершенных сделок вследствие недостаточности или отсутствия информации о сопоставимых сделках либо существенного влияния взаимозависимости на деятельность анализируемого налогоплательщика. Если применение традиционных методов позволяет с достаточной степенью вероятности определить рыночную цену сделки, то специфические методы используются для расчета налогооблагаемой базы, соответствующей рыночным условиям. Вместе с тем, судебная практика отмечает, что, при непротиворечивости законодательству, применение расчетных методов исчисления цен по сделкам с взаимозависимыми лицами (вследствие недостаточности информации и иных ограничений, вызванных объективными причинами) предполагает использование теории вероятности, вследствие чего, результат применения расчетных методов установления цены не предусматривает абсолютную достоверность, реальность, документальное подтверждение и математическую точность расчетов¹ и направлено исключительно для определения величины подлежащих уплате законно установленных налогов². При этом, применение к сделкам между взаимозависимыми лицами рыночных цен (определенных по методам, установленным НК РФ) не противоречит конституционно-правовым принципам налогообложения и не влечет ущемление прав

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 5/10 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Определении Конституционного суда РФ от 04 декабря 2003 г. № 442-О // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

налогоплательщика, поскольку в соответствии со ст. 57 Конституции РФ¹ позволяет установить величину законно установленных налогов, подлежащих правильной, своевременной и полной уплате в бюджет юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, а необходимость корректировки со стороны налоговых органов вызвана неправомерными действиями налогоплательщиков по совершению сделок, влекущих снижение налогового бремени.

Традиционными методами ценообразования признают: метод цены последующей реализации, метод сопоставимых рыночных цен и затратный метод. В случае, если товар был приобретен в рамках анализируемой сделки и без проведения работ по существенному изменению или переработке впоследствии реализован третьим лицам, не являющимся взаимозависимыми по отношению к продавцу товара, то возникает необходимость применять метод цены последующей реализации. В остальных случаях, в целях налогообложения из числа традиционных методов приоритетным методом назван метод сопоставимых рыночных цен. К числу специфических методов ценообразования могут быть отнесены: метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли.

Применение остальных как традиционных, так и специфических методов допускается в случаях, если использование метода сопоставимых рыночных цен невозможно, или не позволяет с достаточной степенью надежности определить уровень рыночных цен по конкретной сделке, либо его применение в конкретном случае является доказано нецелесообразным.

Метод сопоставимости рыночных цен может применяться при отсутствии доминирующего положения на рынке продавца даже при наличии только одной сделки, отвечающей критериям сопоставимости. Его суть заключается в сопоставлении цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен. Рыночной ценой будет признаваться

¹ Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. 25.12.1993. № 237.

цена, изменяемая в пределах этого интервала. Для установления пределов изменений интервала рыночных цен налоговый орган должен руководствоваться только информацией о сопоставимых сделках анализируемой организации с лицами, не являющимися взаимозависимыми, в случае малого или многочисленного количества сделок, они будут определять максимальную и минимальную величину интервала рыночных цен. Метод сопоставимости рыночных цен может применяться, если в анализируемом периоде на рынке совершены полностью сопоставимые сделки с идентичными или однородными товарами между лицами, не являющимися взаимозависимыми, и информация о такой сделке была достаточна и общедоступна в анализируемый период или в ближайшую до совершения анализируемой сделки дату¹. Если эти условия не соблюдаются – должны применяться иные методы определения рыночных цен для целей налогообложения.

Расчет интервала сопоставимых рыночных цен при наличии полностью сопоставимых нескольких сделок анализируемого лица с покупателями, не являющимися взаимозависимыми к анализируемому лицу, включает несколько этапов: построение в порядке возрастания последовательности применяемых цен по сопоставимым сделкам (исключая цену анализируемой сделки), с присвоением числам порядковых номеров; расчет минимального и максимального значения интервала рыночных цен по математическим формулам, с целью устранения неоправданно высоких и низких цен в предоставленной выборке.

Для расчета минимального значения интервала сопоставимых рыночных цен необходимо рассчитать одну четвертую числа исследуемых сопоставимых сделок, а для расчета максимальных значений – три четвертых той же величины. Если результат исчисления дроби представляет:

¹ Письмо Минфина России «Об определении интервала рыночных цен при применении метода сопоставимых рыночных цен» от 18 января 2019 г. № 03-12-11/1/2176 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

целое число, то минимальное или максимальное значение определяется как среднеарифметическая величина значения числа, имеющего указанный порядковый номер, и следующего за ним по порядковому номеру числа;

дробное число, то минимальное или максимальное значение определяется по порядковому номеру целой части числа, увеличенному на 1.

При использовании в качестве источника информации биржевых котировок или данных из средств СМИ или информационно-ценовых агентств, принимается соответствующая минимальная и максимальная цена за сопоставимый период в сопоставимых условиях, с учетом корректировки расходов на доставку, таможенные платежи, комиссионные платежи.

После чего, для целей установления рыночной цены цена анализируемой сделки сопоставляется с интервалом рыночных цен. Для целей налогообложения учитывается большая из цен: минимального значения интервала сопоставимых рыночных цен и цены по анализируемой сделке.

При достоинствах понятности и доступности порядка расчетов рыночных цен метод сопоставимости рыночных цен обладает существенными недостатками: необходимости наличия сопоставимых сделок с контрагентами, не признаваемыми взаимозависимыми лицами, и в сложности выявления сопоставимых сделок (идентичность или однородность товаров, достаточность и доступность информации о сделках в момент их совершения, аналогичность положения на рынке и пр.).

Метод цены последующей реализации должен применяться в случае покупки товара у взаимозависимого лица при его последующей перепродажи без изменения или переработки лицу, не являющемуся взаимозависимым.

Метод позволяет выявить соответствие рыночному уровню цены приобретения товара у взаимозависимого лица товара, предназначенного для последующей продажи невзаимозависимому лицу без переработки или иного изменения товара. Применение этого метода необходимо для выявления соответствия рыночным условиям цены приобретения товара

у взаимозависимого лица и цены реализации этого товара независимому лицу. По данному методу, показатель валовой рентабельности, полученной перепродавцом, сверяется с интервалом рыночной рентабельности, рассчитанной на основе информации по неконтролируемым сопоставимым сделкам.

Недостатком метода является ограниченность его применения только в случае наличия сделок по последующей реализации того же товара в течение определенного времени лицу, не признаваемому взаимозависимым, а это возможно в редких случаях.

Затратный метод находит применение в отношении сделок по оказанию услуг (кроме организаций, владеющих нематериальными активами, использование которых существенно влияет на величину получаемой по итогам деятельности прибыли и, как следствие, на уровень рентабельности деятельности). Он предполагает сопоставление валовой рентабельности затрат анализируемого лица с интервалом рыночной рентабельности.

Недостатком использования затратного метода являются: проблемы сопоставимости организаций с анализируемой организацией, недостаточность учета специфики их деятельности, влияния факторов внутренней и внешней среды, неоднородность положений применяемых учетных политик и прочие факторы.

По причине недостаточности, недостоверности или отсутствия источников информации, которые бы позволяли достоверно определить рыночную цену или цену в пределах интервала рентабельности при использовании традиционных методов ценообразования, применению подлежат специальные методы установления налоговой базы.

Метод сопоставимой рентабельности предполагает сравнение доходности с выбранной иной организацией, исполняющей по сделке меньше функций с более низким уровнем финансовых и коммерческих рисков, не имеющее в составе имущества нематериальных активов,

оказывающих существенное влияние на норму прибыли и уровень рентабельности реализуемых товаров, работ, услуг. При установлении налоговой базы по данному методу должны использоваться экономически обоснованные функциональным анализом сделок показатели рентабельности, такие как: рентабельность продаж, рентабельность основной деятельности, валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов (при низких коммерческих рисках) и рентабельность активов или иные показатели рентабельности, при надлежащем обосновании их выбора.

Расчет этих методов осуществляется исходя из рыночного интервала рентабельности на основании ст. 105.8 НК РФ.

Источниками данных для расчета рыночного интервала рентабельности могут стать данные бухгалтерского учета и отчетности, как самой анализируемой организации о наличии не менее четырех сопоставимых сделок, так и данные не менее четырех сопоставимых организаций той же отрасли или иных отраслей, которым свойственны те же уровень риска, величина активов и осуществляемые по сделке функции (либо меньшего количества при невозможности установления сопоставимости по четырем сделкам или организациям). При этом, подлежащие использованию в качестве источников данные должны быть приведены в сопоставимый вид, нивелирующий возможные влияние различных факторов на показатели рентабельности и интервал рентабельности. Использование данных бухгалтерской отчетности третьих лиц допускается, если такие юридические лица осуществляют сопоставимые виды деятельности, в рамках которых осуществляют сопоставимые функции по договорам с покупателями, величина чистых активов на последнюю отчетную дату имеет положительное значение, при этом, финансовым результатом от обычных видов деятельности не может быть убыток за более чем один год из анализируемого периода; доля владения другим юридическим лицом, либо доля участника юридического лица в уставном капитале самой организации не должна превышать 25 процентов (для сокращения влияния на уровень

рентабельности сделок с взаимозависимыми лицами). При невозможности обеспечивать сопоставимость источников данных – вышеуказанные методы применяться не могут и применению подлежат метод сопоставимой рентабельности, либо метод распределения прибыли.

Для расчета интервала рентабельности все показатели рентабельности (кроме значения анализируемой сделки) выстраиваются в числовой ряд в порядке возрастания с присвоением каждому значению порядкового номера (вне зависимости от равенства или различия величин уровня рентабельности). После чего, от количества порядковых номеров числового ряда находят $\frac{1}{4}$ долю для определения минимального значения интервала рентабельности, и $\frac{3}{4}$ долю для установления максимального значения интервала рентабельности. Аналогично методу сопоставимых рыночных цен, если результат исчисленной дроби составляет:

целое число, то минимальное или максимальное значение будет соответствовать среднеарифметической величине значения числа, имеющего порядковый номер равный этому целому числу и следующего за ним по порядковому номеру числа;

дробное число, то минимальное или максимальное значение определяется по порядковому номеру целой части полученного значения числа, увеличенному на единицу.

Исходя из порядка расчета интервала рентабельности, производится расчет метода цены последующей реализации, при котором осуществляют исчисление интервала валовой рентабельности. Показатель валовой рентабельности определяется как отношение валовой прибыли к объему продаж (выручке от продаж). Суть метода цены последующей реализации сводится к сравнению валовой рентабельности анализируемой сделки в случае последующей реализации приобретенного в рамках той же сделки товара, с рыночным интервалом валовой рентабельности.

В случае сравнения валовой рентабельности анализируемой сделки с аналогичным показателем сопоставимых сделок самого анализируемого

лица, в расчете должны учитываться показатели валовой рентабельности по всем сопоставимым сделкам по продаже товара, идентичного (однородного) товару, приобретенному по анализируемой сделке до момента совершения последней. Если же рыночный уровень валовой рентабельности определяется по данным сопоставимых лиц, в качестве источника должны использоваться показатели бухгалтерской отчетности за три календарных года, предшествующих году совершения анализируемой сделки. В случае использования для целей сопоставимости данных информационно-ценовых агентств, минимальный и максимальный значения интервала рыночных цен будут определен по опубликованным агентством соответствующим минимальной и максимальной ценам сделок, совершенных за аналогичный период времени в сопоставимых условиях.

В целях налогообложения сделок с взаимозависимыми лицами будет применена цена, соответствующая большей из величин: минимального интервала валовой рентабельности сопоставимых сделок или уровня валовой рентабельности анализируемой сделки.

При отсутствии информация о ценах и отсутствии сделок по перепродаже товара по анализируемой сделке, организации не вправе применять вышеуказанные методы и применению подлежит затратный метод. При затратном методе сопоставление осуществляется по уровню валовой рентабельности затрат по анализируемой сделке с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат. Валовая рентабельность затрат в данном случае рассчитывается как отношение валовой прибыли к себестоимости продаж. Алгоритм расчета уровня рыночных цен по затратному методу, аналогичен расчету по методу последующей реализации, их отличает только различие применяемых показателей рентабельности.

Но, в случае невозможности применить ни один из вышеуказанных методов, в том числе по причине владения и пользования объектов нематериальных активов, применению подлежит метод распределения

прибыли, позволяющий распределять совокупную или остаточную прибыль. Оценка вклада каждой из сторон, непосредственно влияющих на величину полученной совокупной прибыли по анализируемой сделке, должна учитывать: долю расходов в создание нематериальных активов и иных используемых активов, долю персонала, иные виды вкладов, создающие взаимосвязь между исполняемыми сторонами функций по сделке, используемыми активами, присущими сделке рисками, оказывающими влияние на величину полученной прибыли.

Вследствие отсутствия сопоставимых организации со схожим порядком формирования расходов при использовании метода сопоставимой рентабельности расчет интервала рентабельности может осуществляться по аналогичному алгоритму с использованием показателей рентабельности, отражающих иные источники формирования прибыли – выручки от продаж (при последующей перепродаже), общей величины расходов по обычным видам деятельности (при производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг) или постоянных расходов в их составе (коммерческих и управленческих расходов в торговой деятельности), активов (в фондо- и материалоемком производстве) и др. При выборе применяемого показателя рентабельности должны учитываться: вид деятельности, осуществляемые функции; используемые активы; свойственные экономические риски; полнота, достоверность и сопоставимость данных и экономическая обоснованность применения избранного показателя рентабельности.

При использовании метода сопоставимой рентабельности источником информации служат данные бухгалтерского и бухгалтерской отчетности анализируемого лица и сопоставимых организаций.

По данному методу для сравнения выбирается не только сделка сопоставимой организации, но и анализируемая сторона этой сделки, сопоставимость которой предусматривает соответствие следующим критериям: осуществление меньших функций, принятие меньших экономических (коммерческих) рисков, отсутствие прав владения объектами

нематериальных активов, существенно влияющих на уровень рентабельности. При отсутствии сделок, полностью отвечающих указанным критериям, за образец сравнения принимается сторона наиболее отвечающая этим требованиям. Расчет уровня доходов в целях налогообложения осуществляется аналогично исходя из интервала рентабельности и определенного показателя рентабельности по большей из величин: цене сделки или минимальному пределу интервала рентабельности.

При невозможности применения всех вышеуказанных методов в целях налогообложения доходов по сделкам с взаимозависимыми лицами должен применяться метод распределения прибыли. Суть метода заключается в выявлении схожести фактического распределения совокупной (то есть операционной) или остаточной прибыли между взаимозависимыми сторонами сделки с рыночным распределением соответствующей прибыли между сторонами сопоставимых сделок между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми. В качестве источников информации также могут использоваться данные бухгалтерского учета и отчетности анализируемых лиц и бухгалтерской отчетности сопоставимых лиц, поскольку данные бухгалтерской отчетности организаций относятся к открытой информации и на организации возложена обязанность по обеспечению возможности ознакомления с отчетностью для ее пользователей (п. 42 ПБУ 4/99)¹.

Распределение совокупной прибыли между сторонами осуществляется пропорционально вкладу каждой из сторон в получение этой прибыли. Вклад участника может оцениваться исходя выполненных функций, вложенных активов и принятых рисков, в том числе расходов на использование нематериальных активов и иных активов, на оплату труда персонала (или численность персонала), доходности капитала и других показателей, если эти показатели непосредственно влияют на получение прибыли по сделке и

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06 июля 1999 г. № 43н // Нормативные акты для бухгалтера. 02.09.1999. № 17.

существует причинно-следственная связь между изменением этих показателей и изменением функций, рисков, активов сторон и величины полученной прибыли. То есть данный метод основан на профессиональном опыте и внутреннем убеждении эксперта, вследствие чего, наиболее субъективен.

Распределение остаточной прибыли между сторонами заключается в определении расчетной прибыли каждой из сторон сделки пропорционально их доле исходя из функций, активов и принятых рисков каждой стороны одним из методов установления цены (сопоставимых рыночных цен, цены последующей реализации, затратным или сопоставимой рентабельности). После чего, разность совокупной прибыли и общей величины расчетной прибыли («остаточная прибыль») распределяется сторонами аналогично распределению совокупной прибыли. В результате для целей налогообложения стороны сделки учитываются доходы, составляющие большую из величин: либо сумма расчетной прибыли стороны сделки и соответствующую долю распределенной остаточной прибыли, либо выручка от продажи товаров, работ, услуг по анализируемой сделке.

Если же, применение названных методов в силу обстоятельств невозможно, соответствие рыночным условиям цены, установленной по условиям договора, разовой анализируемой сделки может устанавливаться независимым оценщиком в результате независимой оценки.

Таким образом, нормами налогового права предложен исчерпывающий перечень методов определения доходов (выручка, прибыль), признаваемых для целей налогообложения по сделкам между взаимозависимыми лицами для приведения их в соответствие со сделками с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, соответствующими рыночным условиям. При этом, согласно ст. 105.6 НК РФ, в целях исчисления рыночных цен допускается комбинация нескольких методов установления рыночных цен.

Анализ вышеназванных методов расчета рыночных цен сделки позволяет сделать вывод о сложностях их применения вследствие трудностей

или недостаточности информации о сопоставимых сделках с лицами, не относящимися к взаимозависимым лицам (в том числе по причине отсутствия сделок со независимыми самой организации). Подтверждением этой точки зрения может служить судебный спор¹, в котором налогоплательщик при отсутствии информации о сопоставимых сделках применил метод сопоставимой рентабельности, а налоговый орган – метод сопоставимых рыночных цен, на основе данных общедоступного источника информации (информационно-ценового агентства Аргус Медиа).

Обзор практики рассмотрения дел Президиума Верховного Суда РФ также подтверждает, что в силу установленного законом принципа определенности налогообложения порядок и методы исчисления налогооблагаемых баз по сделкам с взаимозависимыми лицами налогоплательщиков и налоговых органов не может различаться. Все возрастающее количество судебных споров по расхождениям применяемых методов свидетельствует о недостаточной ясности процедуры применения методов установления рыночных цен по сделкам с взаимозависимыми лицами. Сложность применения методов ценообразования и обоснования выбора метода и определения надлежащего источника цен, влекут за собой нарушения налоговым органом положений Гл. 14.3 НК РФ и использования для определения уровня рыночных цен услуг оценщика (налоговым органом не исчерпываются все возможности и в полном объеме используются методы определения рыночного уровня цен), что подтверждается судебной практикой Центрального округа², Волго-Вятского округа¹, Поволжского округа² и т.д.

¹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 марта 2018 г. № Ф05-21385/2017 по делу № А40-29025/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 08 августа 2017 г. № Ф10-2926/2017, от 18 января 2016 г. № Ф10-4866/2015 по делу № А68-939/2015 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

Также законодательно не определены случаи применения комбинации методов определения рыночных цен, перечень которых определен ст. 105.7 НК РФ. Способы такой комбинаторики нормы налогового права не содержат. Это вызывает неясность для налогоплательщиков о правомерности применения комбинации методов рыночного ценообразования.

Кроме того, большинство налоговых споров связано с отсутствием равенства в доступе к источникам информации налогоплательщика и налогового органа. Уровень рыночных цен по сделкам налогоплательщики определяют на момент сделки и (или) окончания налогового периода при составлении налоговых деклараций, исходя из тех данных, которыми они могут располагать. Тогда как налоговые органы могут использовать данные о рыночных ценах, опубликованные позднее в момент налоговой проверки (сводные данные аналитических агентств, статистические данные), которые не могли быть известны налогоплательщику на момент сделки (что подтверждается решением суда³).

В целях единообразного толкования положений налогового права о рыночном ценообразовании назрела необходимость издания совместного письма Минфина РФ и ФНС, обязательного для применения, которое может стать основой для внесения дополнительных положений в НК РФ, содержащего следующие положения: последовательность применения методов рыночного ценообразования, период времени до момента совершения анализируемой сделки для признания сделок сопоставимыми, а применяемых по ним цен рыночными, рекомендуемый перечень общедоступных источников рыночных цен.

¹ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11 декабря 2015 г. № Ф01-4987/2015 по делу № А43-1069/2015 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 07 июня 2016 г. № Ф06-9303/2016 по делу № А72-11241/2014 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

³ Определение ВАС РФ от 11 февраля 2010 г. № ВАС-1240/10 по делу № А40-75976/08-20-396 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

Методы установления рыночных цен должны применяться в определенной последовательности, каждый последующий метод будет применяться только в случае невозможности использования предыдущих методов. Применение методов установления рыночных цен должно производиться в следующей очередности: метод цены последующей реализации в пределах определенного периода времени, метод сопоставимых рыночных цен (при соблюдении критериев сопоставимости сделок), метод сопоставимой рентабельности сделки (с установлением рекомендуемых видов рентабельности для отраслей промышленности и торговли (например, валовой рентабельности продаж – для наукоемких отраслей промышленности и оптовой торговли)), затратный метод, метод распределения прибыли и в случае невозможности применения ни одного из вышеперечисленных методов – метод оценки независимого оценщика.

Изменение порядка применения методов, по сравнению с предложенным НК РФ, обосновывается следующими основаниями. Статьей 105.10 НК РФ прямо установлен приоритет использования этого метода при наличии сделок последующей реализации. Изменение порядка применения затратного метода и метода сопоставимой рентабельности при аналогичности используемых данных основано исключительно на экономическом приоритете расчетов показателей рентабельности (в условиях рыночной экономики) исходя из показателей выручки, а не себестоимости (как при плановой экономике). Расчет рентабельности исходя из показателей выручки показывает эффективность операционной деятельности организации, поскольку отражает, сколько копеек прибыли получает организация при получении 1 рубля выручки от продажи товара, работ, услуг. Тогда как, расчет рентабельности, исходя из показателей себестоимости, используется организациями, не имеющими товарных остатков на складе (если весь объем произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) гарантированно реализуется).

Периодом времени установления сделок сопоставимыми может признаваться период, составляющий не менее двух налоговых периода, но не превышающий 2 календарных года. Выбранный срок признания сделок сопоставимыми соответствует принципам сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности (п. 10 ПБУ 4/99), снижает влияние внешних факторов на деятельность организации (уровень инфляции, влияние денежно-кредитной политики, налоговой политики, социокультурных, политических, научно-технических и иных факторов) и не создает дополнительных проблем при поиске информации для налогоплательщика.

Перечень источников информации о ценах применяемых для расчета рыночных цен может включать: сведения о ценах и котировках российских бирж (Российская товарно-сырьевая биржа; Московская фондовая биржа; Биржа «Санкт-Петербург»; Центральная Российская Универсальная Биржа) и иностранных бирж (Rotterdam Exchange; Chicago Mercantile Exchange; The Zhengzhou Commodity Exchange; CME Group; Iran Mercantile Exchange); таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации (на официальном сайте Федеральной таможенной службы РФ); сведения официальных источников информации (Росстат, Eurostat); данные информационно-ценовых агентств (СПАРК, Руслана, Amadeus, Platts, Argus Media), сведения общедоступных изданий и информационных систем (Цена-Информ, Мегасофт, Химкуррьер, Bloomberg, Tomson Reuters, FMB).

Внесение таких разъяснений позволит устранить неопределенность применения норм налогового права на практике, позволит обеспечить единообразие применения норм налогового права, повысит собираемость налогов, уплачиваемых исходя из обоснованно определенных рыночных цен, и снизит риск споров налогоплательщиков и налоговых органов по вопросам соответствия цен по сделкам рыночным условиям.

2.3 Налоговые последствия признания взаимозависимости юридических лиц и порядок доказывания соответствия применяемых цен рыночному уровню

Главным последствием признания взаимозависимости лиц является контроль над ценообразованием при заключении сделок (трансфертным ценообразованием) для защиты и обеспечения фискальных интересов государства¹, а также соблюдения принципов налогового права: справедливости, равенства, всеобщности, фактической способности уплачивать налог.

Налоговые органы при проверке соответствия законодательству действий организаций, признаваемыми плательщиками налогов не только должны подтвердить факт взаимозависимости сторон сделок, но и выявить обстоятельства наличия взаимной согласованности действий лиц, непосредственно не признаваемых взаимозависимыми в силу закона, а также определить степень влияния такой зависимости и согласованности на изменение сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет. Иными словами анализу подлежат сделки, способные оказать влияние на изменение налогового бремени в порядке, отличном от рыночных условий.

В результате, при проверке факта наличия взаимозависимости может быть установлено наличие взаимозависимости, которое в одних случаях повлечет прямые налоговые последствия в силу закона, а других случаях не окажет влияние, но будет учитываться как один из факторов совокупности, способствующих получению необоснованной налоговой выгоды², в третьем случае, при отсутствии взаимозависимости может быть установлен факт взаимной согласованности действий сторон направленных

¹ Климентьева Н.М., Дорожкина Е.Г., Анохина А.А. Взаимозависимые лица в налоговой системе России //Актуальные проблемы современности: наука и общество. 2019. № 1 (22). С. 74.

² Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06 июня 2018 № 08АП-4096/2018 по делу № А70-8749/2017 // Документ официально опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

на получение необоснованной налоговой выгоды, как минимум, одной из сторон сделки.

Каждое из взаимозависимых лиц, с точки зрения налогообложения, обладает статусом самостоятельного субъекта налогового права (налогоплательщиком). Нормами налогового права на лиц, признаваемых налогоплательщиками, возлагается индивидуальная обязанность по исчислению и уплате законно установленных налогов, исходя из налоговой базы и соответствующей налоговой ставки. Существование взаимозависимости налогоплательщика и иного лица не может вызвать признание нового дополнительного субъекта налогового права или правоотношения, что означает отсутствие оснований появления обязанности связанных сторон по исчислению и уплате налогов в размере, большем, чем это предусмотрено законом, а также применения при исчислении налогов налоговых ставок, отличных от установленных налоговым законодательством¹. Судебная практика не допускает дискриминационный характер нарушения принципа равенства налогового бремени по сделкам группы взаимозависимых лиц, имеющих длительные экономические связи², за исключением случаев неправомерного создания иных (по сравнению с другими лицами) условий правоотношений внутри группы лиц, которые преимущественно используются для сокращения налогового бремени³.

Отличие правового статуса взаимозависимых лиц заключается лишь в получении налоговыми органами полномочий по проверке соответствия рыночным условиям цен, установленных по сделкам между ними. Следствием этой проверки может стать возникновение у налогоплательщиков обязанности по уплате законно установленных

¹ Алтухова Е.В. Правовой статус и взаимозависимость налогоплательщика / в сборнике: Правовые проблемы укрепления российской государственности. Томск, 2006. С. 170.

² Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 04 марта 2019 г. № 308-КГ18-11168 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

³ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16 октября 2018 г. № 310-КГ18-8658 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

налогов, исчисленных исходя из применения рыночных цен на реализованные товары, работы, услуги (не на основании цен, установленных сторонами сделки, если они признаны взаимозависимыми лицами). В целях обеспечения соблюдения баланса частных и публичных интересов налоговый орган наделен правом выявлять формы, способы и последствия зависимости сторон сделок, определять налоговые права и обязанности взаимозависимых лиц и механизмы сокращения налоговой нагрузки или уклонения от налогообложения с использованием статуса зависимости¹. При анализе сделок, совершенных между взаимозависимыми лицами важную роль играет различие последствий таких сделок: сделки с конфликтом интересов сторон (последствием сделки является нарушение баланса интересов сторон путем обогащения одной стороны в ущерб другой стороне сделки) и сделки с гармонией интересов (сделки между связанными сторонами приносящие экономическую выгоду обеим сторонам сделки)². Факт взаимозависимости юридических лиц может оказывать непосредственное влияние на определение реального размера налоговых обязательств взаимозависимых лиц при выявлении отклонения цен по сделкам между ними от рыночных условий путем обоснования получения налогоплательщиком по итогам сделки налоговой выгоды³. Под налоговой выгодой в целях налогообложения понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Примерами получения налоговой выгоды, доказанной в суде, могут служить отражение операций не в соответствии с их действительным экономическим

¹ Алтухова Е.В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски: монография. М.: Волтерс Клувер, 2011. С. 8.

² Попов П.А. Условия сделок между взаимозависимыми лицами, значимые в налоговых целях // Налоговед. 2012. № 3. С. 42.

³ Королёва М.В. Объединение юридических лиц в целях налогообложения // Налоги и финансовое право. 2011. № 4. С. 279.

смыслом¹, разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), а также получение налоговой выгоды вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности или отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности, либо если главной целью сделок являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды.

Нормы налогового законодательства не содержат порядок обращения в суд с иском о признании лиц взаимозависимыми. Установление наличия иных обстоятельств взаимозависимости лиц (не предусмотренных п. 2 ст. 105.1 НК РФ), производится судом в ходе рассмотрения спора между налоговым органом и организацией-налогоплательщиком, по поводу обоснования решения налогового органа о доначислении налога и пеней о доначислении налога и пеней, или по взысканию недоимки. При этом, на налоговые органы возложена обязанность предоставления доказательств влияния факта наличия взаимозависимости лиц на установление цены по сделке и получение сторонами необоснованной налоговой выгоды, повлекшей искажение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Определением Конституционного Суда РФ², разъяснено, что признание взаимозависимости лиц судом должно производиться налоговым органом (и впоследствии проверяться в судебном порядке судебными органами) не в произвольном порядке, а базироваться на существовании иных оснований взаимозависимости, прямо установленных правовыми актами при условии,

¹ Определение Верховного Суда РФ от 03 мая 2018 г. № 304-КГ18-4294 по делу № А27-4471/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Определение Конституционного Суда РФ от 04 декабря 2003 г. № 441-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 3.

что существующие правоотношения повлияли на результаты сделок¹ по купле-продаже товаров (работ, услуг).

Судебной практикой² выявлены примеры наличия обстоятельства, свидетельствующих о наличии взаимозависимости при совершении сделок такие как: участие одних и тех же лиц в формировании имущества нескольких юридических лиц влечет их заинтересованность во взаимодействии этих организаций путем установления отличающихся от иных условий их совместной деятельности; сделки между организациями, руководитель одной из которых владеет 25 процентов уставного капитала другой организации; сделки между организацией и ее единственным участником (акционером) и пр.

Правоприменительная практика, включая судебную практику, использует понятие взаимозависимые лица, как одно из доказательств недобросовестности налогоплательщиков. Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ³, только сам факт существования взаимозависимости сторон сделки не может стать обоснованием признания полученной по такой сделке налоговой выгоды необоснованной, поскольку признание необоснованности налоговой выгоды должно базироваться на доказанности совокупности факторов, влияющих на получение налоговой выгоды в ее взаимосвязи с иными обстоятельствами ее получения.

Бремя доказывания взаимозависимости сторон и его влияние на получение ими необоснованной налоговой выгоды возложено на налоговый орган (презумпция отсутствия взаимозависимости). Именно налоговый орган должен доказать наличие обстоятельств, позволяющих оказывать влияние

¹ Информационное письмо Президиума ВАС РФ «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ» от 17 марта 2003 г. № 71 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.

² Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.

³ Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

одним лицом на другое: как по основаниям взаимозависимости предусмотренных п. 2 ст. 105.1 НК РФ, так и по иным причинам (к примеру, вытекающим, из преимущественного положения на рынке. Недоказанность обстоятельств взаимозависимости лиц и оказываемого влияния между ними не может лежать в основе вынесения решения о признании лиц взаимозависимыми.

Аналогично нормам налогового права России, бремя доказывания возложено на налоговый орган в Австрии, Германии, Швейцарии, Испании, Италии, Португалии, Бразилии. В противоположность этому, в ЮАР, Китае, Австралии бремя доказывания правомерности установления цены лежит на налогоплательщике. Также при выявлении факта недобросовестности налогоплательщика бремя документального обоснования цены сделки возложено на налогоплательщика в США, Германии, Франции, Дании, Нидерландах. В отличие от них, обязанность документального обоснования применяемых цен не предусмотрена нормами права Италии, Швейцарии, Швеции, Люксембурга, Ирландии, Чехии, Словакии, Сингапура, Филиппин, ЮАР¹. Бремя доказывания обстоятельств правомерности пересчета налоговых обязательств разделено между сторонами в Аргентине.

Аналогично нормам права Европы, влияние взаимной зависимости лиц на изменение цен по сделкам между ними приобретает первостепенное значение по праву России при проверке налоговых последствий сделок, совершенных между зависимыми лицами², поскольку именно на налоговый орган возложена обязанность налогового контроля трансфертного ценообразования. В налоговом праве, под трансфертной ценой понимают цену за товары, работы и услуги, которая устанавливается в порядке отличном от рыночных условий, под влиянием определенных обстоятельств при осуществлении сделок между структурными подразделениями одной

¹ Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 143.

² Быкова Н.Н., Кирюшкина А.Н. Понятие взаимозависимых лиц в налоговых правоотношениях // Карельский научный журнал. 2017. № 4 (21). Т. 6. С. 130.

организации¹ или между взаимозависимыми лицами или в сделках между независимыми контрагентами. В соответствии со ст. 105.14 НК РФ под налоговый контроль должны подпадать два вида сделок – сделки с взаимозависимыми лицами и сделки, приравненные к сделкам с взаимозависимыми лицами. К сделкам, приравненным к сделкам между взаимозависимыми лицами, может относиться совокупность сделок по продаже товаров (работ, услуг) между лицами, не являющимися взаимозависимыми, в случае осуществления этими лицами исключительно функций по организации реализации товаров (работ, услуг)² без принятия на себя рисков и приобретения требуемых активов для осуществления своей деятельности при соблюдении общих условий контролируемости сделок; внешнеэкономические сделки мировой биржевой торговли, а также сделки с лицами, зарегистрированными в государствах и на территориях льготного режима налогообложения, не предоставляющих финансовой информации о сделках.

По каждой из видов сделок проверка проводится с целью установления факта соответствия (или несоответствия) применяемых цен по сделке уровню рыночных цен³ с целью признания полученной в результате сделки налоговой выгоды неправомерной (необоснованной). Вместе с тем, налоговый орган устанавливает факт наличия последствий применяемого ценообразования между взаимозависимыми лицами в виде минимизации налоговых обязательств, в том числе по причине применения специальных налоговых режимов или в результате использования трансфертной цены. При этом, судебной практикой подчеркивается, что факт несущественного (не

¹ Райзберг, Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М: ИНФРА-М, 2017. С. 267.

² Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 16 февраля 2017 г. «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений разд. V.1 и ст. 269 НК РФ» // Солидарность. 2017. № 8.

³ Тоболева Е. Особенности правового статуса взаимозависимых лиц как особой категории налогоплательщиков / в сборнике: Юридическая наука и практика: история и современность. Сборник материалов II Международной научно-практической конференции / под ред. И.В. Пантюхина. Рязань: Пресса, 2014. С. 213.

являющегося кратным) отклонения цены сделки от рыночного уровня не свидетельствует о направленности его действий на уклонение от налогообложения¹. Так, например, суд ранее признавал неправомерным отклонение цены более чем на 30 процентов², последние судебные акты ориентируются на недопущение кратного изменения цены, по сравнению с рыночной, при этом, колебания цен от 11 процентов до 52 процентов кратным не признается³, следовательно, соответствует рыночному уровню.

Если полученная по сделке налоговая выгода будет признана судом необоснованной, это повлечет пересчет объема прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, вследствие отмены права на получение налоговой выгоды по такой сделке. Примером может стать пересчет налоговых обязательств по результатам сделок между взаимозависимыми лицами, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды по итогам судебных решений⁴.

Вместе с тем, со своей стороны налогоплательщик, признанный связанной стороной по сделке, вправе разъяснить наличие взаимосвязей между сторонами сделки, регламент проведения преддоговорной работы, включая факторы, влияющие на установление цен по сделкам, формирование внутренних организационно-распорядительных документов и протоколов их исполнения и прочей документации с целью разъяснения применяемой системы ценообразования по сделкам с взаимозависимыми и иными лицами.

¹ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 30 января 2017 г. № 07АП-11739/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 913/11 по делу № А27-4849/2010 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 11.

³ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29 марта 2018 г. № 303-КГ17-19327 по делу № А04-9989/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

⁴ Определения Верховного Суда РФ от 25 февраля 2019 г. № 301-ЭС19-861, от 25 февраля 2019 г. № 306-КГ18-25938, от 11 января 2019 г. № 301-КГ18-22626, от 19 декабря 2018 г. № 307-КГ18-21360, от 17 декабря 2018 г. № 309-КГ18-21253 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

Подтверждением цены по сделке между взаимозависимыми лицами рыночным условиям могут служить, например:

краткий обзор предпринимательской деятельности, включающий анализ экономических и юридических факторов, влияющих на ценообразование, включая анализ состояния рыночных цен на идентичные (однородные) товарно-материальные ценности (при их наличии), анализ сопоставимой информации и критерии такой сопоставимости, а также необходимость осуществления отдельных корректировок данных для обеспечения сопоставимости;

отчет-обоснование использованной методики ценообразования, содержащий ее описание и причины выбора того или иного метода, а также описание иных возможных к применению методов с указанием причины их неприменения;

документы, подтверждающие реализацию аналогичных товарно-материальных ценностей лицам, не являющимся взаимозависимыми (связанными лицами) за анализируемый период;

данные информационно-ценового агентства о сложившемся уровне рыночных цен или о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары на соответствующих рынках указанных товаров при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых имеются у этого информационно-ценового агентства, с анализируемой сделкой и пр.

Отчет-обоснование использованной методики ценообразования должен содержать следующие данные: дату составления отчета, дату предполагаемой сделки по купле-продаже, данные о покупателе и объеме продаж и цену сделки, а также рыночную цену сделки, определенную в соответствии с методами проверки соответствия рыночной цены.

Расчет рыночной цены в названном отчете может быть произведен в качестве тестового опроса (для выявления метода расчета рыночной цены), содержащего следующие вопросы:

обладает ли организация нематериальными активами, оказывающими существенное влияние на объем продаж (да/нет). При отрицательном ответе в опрос могут быть включены следующие вопросы:

наличие сделок по продаже аналогичного товара независимому лицу в последние два календарных года (да/нет), если да, то по расчет рыночной цены должен быть произведен по методу цены последующей реализации;

существуют ли сопоставимые с анализируемой сделки (да/нет), если да, существуют ли идентичные/однородные товары (при положительном ответе применяется метод сопоставимых рыночных цен). При этом, определяется цена по сделкам в соответствии с перечнем возможных источников, установленных внутренним регламентом, не противоречащим закону;

является ли анализируемая сделка сделкой по реализации продукции или товара (да/нет, если да, сделка существуют ли сопоставимые сделки или сопоставимые организации (да/нет), если да, возможно ли получить данные об уровне их рентабельности (при положительном ответе применению подлежит метод сопоставимой рентабельности, а при позаказном производстве возможно применение затратного метода);

является ли анализируемая сделка, сделкой по оказанию услуг (да/нет), существуют ли сопоставимые сделки по оказанию услуг (да/нет), если да, то применяется затратный метод.

Если организация обладает нематериальными активами, способными оказать существенное влияние на объем продаж, при достаточности информации применению подлежит метод распределения прибыли.

При невозможности установления рыночной цены по вышеуказанным методам в отчете проставляется отметка о необходимости привлечения независимого оценщика.

Разработка и применение регламента ценообразования по сделкам с контрагентами, признаваемыми и не признаваемыми взаимозависимыми, заполнение отчета о порядке определения метода ценообразования и расчет

рыночной цены, исходя из указанного метода, а также обоснованные примечания о необходимости внесения корректировок цены в связи с определенными ранее не учтенными обстоятельствами, реальность отраженных в налоговой отчетности сделок, а также добросовестное поведение налогоплательщиков (не использующих условия взаимозависимости исключительно для получения необоснованной налоговой выгоды), смогут помочь налогоплательщикам доказать правомерность применения цен по сделкам, обосновать порядок определения этих цен и доказать налоговым органам и суду свое правомерное добросовестное законопослушное поведение по полной уплате законно установленных налогов.

Наличие урегулированной нормами права системы ценообразования, применяемой налогоплательщиком, суть которой не противоречит законодательству и не влечет получение необоснованной налоговой выгоды, сокращает вероятность споров с налоговыми органами по вопросам правомерности установления цен по сделкам с взаимозависимыми лицами и их соответствия рыночному уровню цен, позволяет приводить доводы в подтверждение обоснованности установления цен по сделкам и, в конечном итоге, снижает налоговые риски доначисления налогов, пени, штрафов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Нормы налогового права обеспечивают исполнение фискальных функций государства и призваны обеспечивать режим справедливой уплаты законно установленных налогов.

Особенности деятельности организаций, объединившихся в группы взаимозависимых (связанных) лиц, обращает внимание налоговых органов, поскольку предусмотренная нормами гражданского права свобода договора создает широкий простор для заключения сделок между лицами, входящими в общую группу взаимозависимых лиц, в том числе позволяет применять нерыночные методы ценообразования, направленные на перераспределение между организациями доходов и денежных потоков, влияющих на формирование и изменение налоговых обязательств, использование преимуществ, предоставляемых нормами НК РФ отдельным группам налогоплательщиков. Наличие возможностей для злоупотреблений и недобросовестного поведения, направленного на получение необоснованной налоговой выгоды, лицами, входящими в группу взаимозависимых лиц, влечет налоговый контроль за деятельностью всех налогоплательщиков, объединяющихся в группы взаимозависимых лиц с целью получения преимуществ на рынке, обусловленных исключительно экономическими причинами, в том числе не связанных с получением налоговых выгод.

В целях единообразного межотраслевого регулирования отношений взаимозависимости (связанности) лиц в нормах гражданского права следует закрепить отвечающее мировой практике понятие «связанные лица». Под связанными лицами следует признавать организации, имущественные, должностные или иные общественные отношения которых могут оказывать влияние на решения, принимаемые другими лицами, или контролировать их принятие, изменяющие условия или результаты сделок между ними или экономические результаты деятельности хотя бы одного из этих лиц. Лица могут признаваться связанными в соответствии с положениями гражданского

и налогового права в силу закона, по решению суда или по иным основаниям добровольно признаваемым налогоплательщиком. Лица могут быть признаны связанными (взаимозависимыми) по закону при наличии следующих оснований: наличие прав голоса в высшем органе управления; обладание полномочиями в иных органах управления (помимо высшего); реализация права дачи указаний обязательных для исполнения юридическому лицу.

При определении характера влияния или контроля одного лица на деятельность другого лица важное значение приобретает установление доли такого влияния. Существующий порядок регулирования правовых норм степени влияния подразделяет на прямое (непосредственное) и косвенное влияние. При установлении величины косвенного влияния применяется математический метод умножения долей влияния одного лица на другое, не учитывающий специфику влияния и контроля одного лица на другое при доле владения или полномочий управления с долей 50 процентов и более (соответствующей 100 процентной доле владения или управления), как это установлено нормами стран активно развивающейся экономики. Рецепция норм права об определении косвенного влияния исходя из фактических возможностей владения или управления, а не из арифметического умножения прямых долей владения или управления, позволит достичь сопоставимости долей косвенного участия одних лиц в деятельности других лиц по нормам налогового права и фактически.

Правовое регулирование иных оснований отношений взаимозависимости (связанности) в налоговом праве осуществляется на основании ст. 105.1 НК РФ и разъяснений судебных органов, поскольку нормы налогового права самостоятельно не ограничивают пределы оснований установления зависимости (связанности) лиц между собой, выражающееся в их влиянии на достижение целей деятельности. В целях единообразного подхода к регулированию правоотношений зависимости (связанности) лиц, во избежание произвольных толкований норм права, следует дополнить п. 7

ст. 105.1 НК РФ ограничениями, предъявляемыми к иным основаниям взаимозависимости (связанности) лиц, а именно тем, что признание лиц взаимозависимыми (связанными) помимо требований статьи 105.1 НК РФ, возможно исключительно по основаниям, предусмотренным в других нормативных правовых актах при установлении влияния на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц, в силу существования отношений контроля и (или) влияния между ними.

Влияние состояния взаимозависимости при установлении недобросовестных действий налогоплательщиков, направленных на получение сторонами необоснованной налоговой выгоды, может повлечь пересчет налоговых обязательств исходя из фактических правоотношений и цен по сделкам, соответствующим среднерыночному уровню цен.

Важное значение для налогового права имеет отсутствие норм о презумпции добросовестности налогоплательщика, основанной на том, что до момента, пока не доказано иное, все действия налогоплательщика направлены на достижение реального экономического результата, не связанного с получением необоснованной налоговой выгоды. До момента закрепления в нормах налогового права по аналогии с нормами гражданского права указанной презумпции, сам факт наличия отношений взаимозависимости организаций будет являться основанием для проведения проверок соответствия применяемых цен по сделкам уровню рыночных цен, вне зависимости от реальной цели, которую преследовали взаимозависимые лица при заключении договора.

Контроль за отражением результатов сделок по рыночным ценам является одним из направлений налогового контроля. При этом, законодательно не закреплён порядок установления рыночных цен по методам, установленным Гл. 14.3 НК РФ в случаях, когда законом прямо установлено необходимость оценки имущества (активов) исходя из рыночных цен (например, при безвозмездной передаче имущества). В целях

единообразия отражения результатов сделок в налоговом учете необходимо дополнить положения части второй НК РФ, в части ст. ст. 159, 250 НК РФ следующим абзацем: «Определение рыночных цен осуществляется по методам, установленным ст. 105.7 настоящего Кодекса».

Соответствие рыночным ценам, установленных сторонами договора, закреплено в нормах налогового права презумпцией до тех пор, пока не доказано иное. Нормами налогового права обязанность доказывания нерыночного характера установления условий сделок (в том числе цены сделки) возложена на налоговые органы. При этом, соответствие условий анализируемой сделки рыночным условиям должно осуществляться в условиях сопоставимости сделок между собой. Сопоставимость условий сделок должна влиять на коммерческих и финансовых условий деятельности организации в момент осуществления сделки.

Нормами налогового права определены рекомендуемые параметры сопоставимости исходя из воздействия на цену сделки коммерческих и (или) финансовых условий, среди которых названы «функции, выполняемые сторонами сделки». Понятие «функций» нормы налогового и иного отраслевого права не раскрывают, аналогичный по смыслу термин «права и обязанности» установлен нормами гражданского права. В целях унификации подхода к сопоставимости условий сделки, следует заменить положения налогового права о «функциях выполняемых сторонами сделки», как одного из критериев сопоставимости сделок, на положения о сопоставимости прав и обязанностей, вытекающих из норм гражданского законодательства. Вследствие этого, в ст. ст. 105.5, 105.8, 105.12, 105.13 НК РФ следует заменить слово «функции» с учетом грамматического склонения русского языка на слово «права и обязанности, вытекающих из условий договора и (или) закона».

Нормы сопоставимости сделок используются для сравнения цен анализируемой сделки с взаимозависимым лицом с ценами иных подобных сделок самого налогоплательщика или с уровнем цен, сложившихся на рынке

на момент совершения анализируемой сделки. Важное значение при установлении сложившегося уровня цен в условиях свободного рынка приобретает доступность налогоплательщику информации об этой цене на момент совершения операции. Нормами налогового права закреплён общий перечень возможных источников такой информации, но для обеспечения конкурентоспособности источников не раскрыты приоритетные источники, которыми будут руководствоваться налоговые органы при проведении налоговых проверок применяемых цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

В целях единообразного толкования положений налогового права о рыночном ценообразовании назрела необходимость издания совместного письма Минфина РФ и ФНС, обязательного для применения, которое может стать основой внесения дополнительных положений в НК РФ, закрепляющие следующие нормы: последовательность применения методов рыночного ценообразования, период времени до момента совершения анализируемой сделки для признания сделок сопоставимыми, а применяемых по ним цен рыночными, перечень общедоступных источников рыночных цен.

Применение методов установления рыночных цен должно производиться в следующей очередности: метод цены последующей реализации в пределах определенного периода времени, метод сопоставимых рыночных цен (при соблюдении критериев сопоставимости сделок), метод сопоставимой рентабельности сделки, затратный метод, метод распределения прибыли и в случае невозможности применения ни одного из вышеперечисленных методов – метод оценки независимого оценщика.

В целях сопоставимости коммерческих и финансовых условий сделок периодом времени установления сделок сопоставимыми может признаваться период, составляющий не менее двух налоговых периода, но не превышающий 2 календарных года.

Перечень источников информации о ценах применяемых для расчета рыночных цен может включать: сведения о ценах и котировках российских бирж (Российская товарно-сырьевая биржа; Московская фондовая биржа; Биржа «Санкт-Петербург»; Центральная Российская Универсальная Биржа) и иностранных бирж (Rotterdam Exchange; Chicago Mercantile Exchange; CME Group; Iran Mercantile Exchange); таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации (данные официального сайта ФТС РФ); сведения официальных источников информации (Росстат, Eurostat); данные информационно-ценовых агентств (СПАРК, Руслана, Amadeus, Platts, Argus Media), сведения общедоступных изданий и информационных систем (Цена-Информ, Мегасофт, Химкурьер, Bloomberg, Tomson Reuters, FMB) и пр.

Со своей стороны, налогоплательщик вправе не только применять цены сопоставимых сделок из общедоступных источников информации, но и самостоятельно обосновывать порядок ценообразования сделок, как между взаимозависимыми лицами, так и иными с лицами.

В обосновании своей добросовестности налогоплательщики вправе самостоятельно разъяснять налоговым органам регламент принятия решений о цене сделки и предоставлять в обоснование своего выбора подтверждающие документы. Примерами, подтверждающих документов могут стать не только первичные документы об аналогичных сделках самого налогоплательщика, но и сводные описательные отчеты, такие как:

краткий обзор предпринимательской деятельности (отражающий анализ рыночных и нерыночных факторов, влияющих на формирование цены в момент ее определения);

отчет-обоснование использованной методики ценообразования (содержащий последовательный перебор методов ценообразования по определенному алгоритму, описание методов установления цены и причины выбора того или иного метода и отказа от неприменения иных методов).

По результатам анализа рыночных и нерыночных факторов, воздействующих на установление рыночной цены на момент заключения

сделки с взаимозависимым лицом, добросовестным налогоплательщиком будет установлена документально обоснованная цена сделки, учитывающая особенности влияния различных факторов и обоснованно сопоставимая с рыночным уровнем цен в условиях свободного рынка (при осуществлении определенных корректировок).

Документальное обоснование установления цены по сделке способно существенно сократить риск налоговых споров с налоговыми органами по вопросу установления цены по сделкам, отличительной чертой которых является наличие взаимозависимой стороны сделки, вне зависимости от последствий в виде получения налогоплательщиком налоговой выгоды.

Исходя из вышеизложенного можно заключить, что в современной России государство, преследуя свои фискальные функции, ставит под сомнение добросовестность всех участников правоотношений, совершающих сделки между лицами, входящими в ту же группу взаимозависимых лиц, в связи с чем проводит контрольные мероприятия по установлению соответствия рыночному уровню цен, определенных по условиям договоров.

При этом, во избежание споров с налоговыми органами все юридические лица вынуждены обеспечивать документальное подтверждение добросовестности установления цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, даже если их намерения в момент совершения таких сделок обосновывались исключительно финансово-экономическими причинами деятельности, не связанными с получением необоснованной налоговой выгоды. Внесение изменений о презумпции добросовестности в нормы налогового права и разъяснений порядка применения методов рыночного ценообразования в условиях сопоставимости сделок способно положительно повлиять на экономическую ситуацию.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ И ИНЫЕ ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

- 1 Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. 25.12.1993. № 237.
- 2 Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
- 3 Гражданский кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Российская газета. 1994. № 238-239.
- 4 Федеральный закон «О защите конкуренции» от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ // Парламентская газета. 03.08.2006. № 126-127.
- 5 Закон РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22 марта 1991 г. № 948-1 // Бюллетень нормативных актов. 1992. № 2-3.
- 6 Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н // Российская газета. 04.06.2008. № 119.
- 7 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06 июля 1999 г. № 43н // Нормативные акты для бухгалтера. 02.09.1999. № 17.
- 8 Письмо Минфина России «Об определении интервала рыночных цен при применении метода сопоставимых рыночных цен» от 18 января 2019 г. № 03-12-11/1/2176 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

РАЗДЕЛ II ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

- 1 Алиева, Э.Б. Взаимозависимые лица в налоговом праве / Э.Б. Алиева, Г.Р. Гарунов // Юридический вестник ДГУ. 2015. № 2. С. 53-59.
- 2 Алтухова, Е.В. Правовой статус и взаимозависимость налогоплательщика / Е.В. Алтухова / в сборнике: Правовые проблемы укрепления российской государственности. Томск: ТГУ, 2006. С. 167-171.
- 3 Алтухова, Е.В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски: монография / Е.В. Алтухова. М.: Волтерс Клувер, 2011. 131 с.
- 4 Афанасьева, Е.Г. Корпоративное право: учебный курс: в 2 т. / Е.Г. Афанасьева, В.А. Вайпан, А.В. Габов и др.; отв. ред. И.С. Шиткина. М.: Статут, 2018. Т. 2. 990 с.
- 5 Ашмарина, Е.М. Финансовое право. Практикум: учебное пособие для академического бакалавриата / Е. М. Ашмарина [и др.];

- под ред. Е.М. Ашмариной, Е.В. Тереховой. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 300 с.
- 6 Белицкая, А.В. Правовое регулирование экономических отношений в современных условиях развития цифровой экономики: монография / А.В. Белицкая, В.С. Белых, О.А. Беляева и др.; отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова. М.: Юстицинформ, 2019. 376 с.
 - 7 Белов, В. А. Корпоративное право. Актуальные проблемы теории и практики / В. А. Белов. 2-е изд. М.: Юрайт, 2019. 552 с.
 - 8 Богданов, Д.В. Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщика как феномен налогового права / Д.В. Богданов, М.Н. Кобзарь-Фролова // Финансовое право. 2016. № 2. С. 22-26.
 - 9 Брызгалин, А.В. Краткий комментарий основных положений Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ о налоговом контроле за трансфертным ценообразованием / А.В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. 2012. № 5. С. 28-139.
 - 10 Брызгалин, А.В. Теория и практика применения ст. 20 и ст. 40 НК РФ / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин // Налоги и финансовое право. 2006. № 10. С. 1-175.
 - 11 Быкова, Н.Н. Понятие взаимозависимых лиц в налоговых правоотношениях / Н.Н. Быкова, А.Н. Кирюшкина // Карельский научный журнал. 2017. № 4 (21). Т. 6. С. 128-131.
 - 12 Васильева, Е. Г. Новые правила контроля и определения рыночных цен между взаимозависимыми лицами в целях налогообложения контролируемых сделок (трансфертное ценообразование) в Российской Федерации / Е.Г. Васильева // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия Юридические науки. 2013. № 2-2. Т. 26 (65). С.188-194.
 - 13 Вольвач, Д.В. Практика применения в России новых правил налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами / Д.В. Вольвач // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 1. С. 4-9.
 - 14 Воробьева, Е.В. Основные изменения трансфертного ценообразования в России / Е.В. Воробьева, И.В. Тарасова // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. 2019. № 1. С. 15-22.
 - 15 Габов, А. В. Юридические лица в российском гражданском праве: монография. Т. 1 (3): Общие положения о юридических лицах / А.В. Габов, О.В. Гутников, Н.Г. Доронина; под ред. Синецын С.А. М.:НИЦ ИНФРА-М, 2016. 384 с.
 - 16 Галимарданова, Ю.М. Проблемы и перспективы определения критериев взаимозависимости лиц для целей налогообложения / Ю.М. Галимарданова, А.М. Туфетулов // Казанский экономический вестник». 2017. № 4 (30). С. 61-66.
 - 17 Гузнов, А. Г. Публично-правовое регулирование финансового рынка в РФ: монография / А.Г. Гузнов, Т.Э. Рождественская. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 500 с.

- 18 Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия: учебник и практикум для академического бакалавриата / Е.С. Дубоносов. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 332 с.
- 19 Дубоносов, Е. С. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник для бакалавриата, специалитета и магистратуры / Е.С. Дубоносов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 229 с.
- 20 Ершова, Ю.В. Аффилированные лица и сделки с имуществом корпорации / Ю.В. Ершова // Власть Закона. 2018. № 3 (35). С. 49-60.
- 21 Заяц А.С. Подходы к определению термина «налоговый контроль сделок между взаимозависимыми лицами» / А.С. Заяц // Уникальные исследования XXI века. 2015. № 5 (5). С. 304.
- 22 Землин, А. И. Финансовое право Российской Федерации: учебник для бакалавриата и специалитета / А.И. Землин, О.М. Землина, Н.П. Ольховская; под общ. ред. А.И. Землина. М.: Юрайт, 2019. 301 с.
- 23 Зырянова, Т. В. Налоговые последствия дробления бизнеса / Т.В. Зырянова, А. О. Загурский // Экономика бизнеса и предпринимательства. Дискуссия № 4. 2018. № 8 (89). С. 6-12.
- 24 Карташов, А. В. Налоговое право: учебное пособие для прикладного бакалавриата / А. В. Карташов, Е. Ю. Грачева; под ред. Е.Ю. Грачевой. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 231 с.
- 25 Климентьева, Н.М. Взаимозависимые лица в налоговой системе России / Н.М. Климентьева, Е.Г. Дорожкина, А.А. Анохина // Актуальные проблемы современности: наука и общество. 2019. № 1 (22). С. 73-76.
- 26 Коняева, Т.В. Содержание понятия «группа компаний»: правовые и экономические аспекты / Т.В. Коняева / в сборнике: Материалы конференций ГНИИ «Нацразвитие». СПб.: Проспект, 2018. С. 64-72.
- 27 Копина, А. А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: монография / А.А. Копина; под ред. И.И. Кучерова. М.: Юрлитинформ, 2013. 186 с.
- 28 Копина, А.А. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами vs. получение необоснованной налоговой выгоды / А.А. Копина // Государственный и муниципальный финансовый контроль. 2016. № 2. С. 24-30.
- 29 Королёва, М.В. Объединение юридических лиц в целях налогообложения / М.В. Королёва // Налоги и финансовое право. 2011. № 4. С. 277-281.
- 30 Короткова, А.В. Налогообложение сделок между взаимозависимыми лицами и организация их внутреннего контроля / Короткова А.В // Инновационное развитие экономики. 2016. № 3-2 (33). С. 169-174.
- 31 Лисица, В.К. Аффилированные или взаимозависимые лица в Российском законодательстве / В.К. Лисица // Бухгалтер и закон. 2009. № 5. С. 54-59.
- 32 Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л.Н. Лыкова. М.: Юрайт, 2019. 353 с.

- 33 Макарова, О.А. Корпоративное право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / О.А. Макарова, В.Ф. Попондопуло. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 413 с.
- 34 Малис, Н. И. Налоговый учет и отчетность: учебник и практикум для бакалавриата и специалитета / Н.И. Малис, Л.П. Грундел, А.С. Зинягина; под ред. Н.И. Малис. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 407 с.
- 35 Мишле, Е. В. Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы: учебное пособие для академического бакалавриата / Е.В. Мишле. М.: Юрайт, 2019. 177 с.
- 36 Непесов, К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К.А. Непесов. М.: Волтерс Клувер, 2007. 233 с.
- 37 Ногина, О.А. Контроль налоговых органов за ценами в неконтролируемых сделках, заключенных взаимозависимыми лицами / О.А. Ногина // Петербургский юрист. 2016. № 2. С. 42-48.
- 38 Очеретько, Е.А. Правовые категории «члены семьи» и «близкие родственники» в семейном праве и смежном законодательстве / Очеретько Е.А. / в сборнике: Природа, общество, техника и мышление: тенденции и приоритеты. Сборник научных трудов по материалам I Международного научно-практического форума молодых ученых. М.: Проспект, 2017. С. 690-699.
- 39 Писарева, С.А. Понятие контроля при определении взаимозависимости лиц в налоговом праве Российской Федерации / С.А. Писарева // Экономика, социология и право. 2015. № 1. С. 209-211.
- 40 Попов, П.А. Условия сделок между взаимозависимыми лицами, значимые в налоговых целях / А.П. Попов // Налоговед. 2012. № 3. С. 38-44.
- 41 Попова, Н. Ф. Правовое регулирование экономической деятельности: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / Н. Ф. Попова, М.А. Лапина; под ред. М.А. Лапиной. М.: Юрайт, 2019. 278 с.
- 42 Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. М: ИНФРА-М, 2017. 512 с.
- 43 Ручкина, Г. Ф. Предпринимательское право. Правовое регулирование отраслей реального сектора: учебное пособие для бакалавриата и магистратуры / Г.Ф. Ручкина. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 255 с.
- 44 Рябова, И.С. Основания признания лиц взаимозависимыми в налоговых правоотношениях: проблемы теории и практики / И.С. Рябова, Т.В. Севрюкова / в сборнике: Образование и наука в современных реалиях. Редколлегия: О.Н. Широков [и др.]. Чебоксары: ЧКИ, 2017. С. 369-373.

- 45 Савсерис, С.В. Взаимозависимые лица: живем по новым правилам / С.В. Савсерис // Налоговед. 2012. № 2. С. 26-43.
- 46 Соболев, О.С. Взаимозависимые лица: проблемы установления, соотношение со смежными категориями / О.С. Соболев // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 6 (22). С. 118-122.
- 47 Соболев, О.С. Налоговые аспекты определения цен в сделках между взаимозависимыми лицами / О.С. Соболев // Вестник университета им. Кутафина (МПОА). 2018. № 9. С. 117-124.
- 48 Тедеев, А. А. Налоговое право России: учебник для академического бакалавриата / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. 7-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2019. 390 с.
- 49 Тоболева, Е. Особенности правового статуса взаимозависимых лиц как особой категории налогоплательщиков / Е. Тоболева / в сборнике: Юридическая наука и практика: история и современность сборник материалов II Международной научно-практической конференции; отв. ред. И.В. Пантюхина. Рязань: Пресса, 2014. С. 212-215.
- 50 Фархутдинов, Р.Д. Налоговое право: учебное пособие для бакалавриата, специалитета и магистратуры / Р.Д. Фархутдинов. М.: Юрайт, 2019. 177 с.
- 51 Хакичев, А.М. Организация налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами в российской практике / А.М. Хакичев // Форум молодых ученых. 2018. № 11-2 (27). С. 842-846.
- 52 Химичева, Н.И. Налоговые правоотношения. Субъекты налогового права, их права и обязанности. Финансовое право: учебник. / Н.И. Химичева. М: Норма: НИЦ Инфра-М, 2012. 752 с.
- 53 Цепкова, Т.М. О некоторых делах, возникающих из семейных правоотношений / Т.М. Цепкова // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2017. № 4 (117). С. 76-81.
- 54 Черник, Д.Г. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / под ред. Д.Г. Черника / Д. Г. Черник, Ю.Д. Шмелёв, М.В. Типалина. М.: Юрайт, 2019. 271 с.
- 55 Шашкова, А.В. Предпринимательское право: учебник для академического бакалавриата / А.В. Шашкова. М.: Юрайт, 2019. 247 с.
- 56 Якутин, Ю.В. Совершенствование внутренней организации российских холдинговых корпораций в контексте мирового опыта / Якутин Ю.В. // Менеджмент и бизнес-администрирование. 2009. № 4. С. 100-125.

РАЗДЕЛ III ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

- 1 Определение Конституционного суда РФ от 04 декабря 2003 г. № 441-О // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 2 Определении Конституционного суда РФ от 04 декабря 2003 г. № 442-О // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 3 Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 16 февраля 2017 г. «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений разд. V.1 и ст. 269 НК РФ» // Солидарность. 2017. № 8.
- 4 Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 16 февраля 2017 г. «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений разд. V.1 и ст. 269 НК РФ» // Солидарность. 2017. № 9.
- 5 Определения ВС РФ от 25 февраля 2019 г. № 301-ЭС19-861 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 6 Определения ВС РФ от 25 февраля 2019 г. № 306-КГ18-25938 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 7 Определения ВС РФ от 11 января 2019 г. № 301-КГ18-22626 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 8 Определения ВС РФ от 19 декабря 2018 г. № 307-КГ18-21360 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 9 Определения ВС РФ от 17 декабря 2018 г. № 309-КГ18-21253 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 10 Определение ВС РФ от 01 октября 2018 г. № 310-КГ18-14619 по делу № А09-10057/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 11 Определение ВС РФ от 03 мая 2018 г. № 304-КГ18-4294 по делу № А27-4471/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 12 Определение ВС РФ от 07 ноября 2017 г. № 305-КГ17-15710 по делу № А40-196261/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 13 Определение ВС РФ от 31 марта 2017 г. № 304-КГ17-1671 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

- 14 Определение ВС РФ от 10 декабря 2014 г. № 303-ГК14–4580 по делу № А04–5944/2013 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 15 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 04 марта 2019 г. № 308-КГ18-11168 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 16 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 16 октября 2018 г. № 310-КГ18-8658 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 17 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 29 марта 2018 г. № 303-КГ17-19327 по делу № А04-9989/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 18 Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53 // Экономика и жизнь. 2006. № 43.
- 19 Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 913/11 по делу № А27-4849/2010 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 11
- 20 Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 5/10 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 21 Информационное письмо Президиума ВАС РФ «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ» от 17 марта 2003 г. № 71 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.
- 22 Определение ВАС РФ от 21 октября 2010 г. № ВАС-14168/10 по делу № А29-3421/2009 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 23 Определение ВАС РФ от 11 февраля 2010 г. № ВАС-1240/10 по делу № А40-75976/08-20-396 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 24 Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 5/10 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 25 Постановление Президиума ВАС РФ от 12 января 2010 г. № 10280/09 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 26 Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

- 27 Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 февраля 2019 г. № Ф04-26290/2015 по делу № А27-9477/2014 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 28 Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28 февраля 2019 г. № Ф09-470/19 по делу № А34-3771/2018 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 29 Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 01 февраля 2019 г. № Ф09-9078/18 по делу № А76-39836/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 30 Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26 сентября 2018 г. № Ф08-7900/2018 по делу № А32-51424/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 31 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 20 июля 2018 г. № Ф10-2462/2018 по делу № А09-12909/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 32 Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11 мая 2018 г. № Ф08-3083/2018 по делу № А53-2638/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 33 Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 марта 2018 г. № Ф05-21385/2017 по делу № А40-29025/2017 // [Электронный ресурс]. СПС Консультант.
- 34 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 21 февраля 2018 г. № Ф10-6169/2017 по делу № А14-16216/2015 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 35 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 08 августа 2017 г. № Ф10-2926/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 36 Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 07 июня 2016 г. № Ф06-9303/2016 по делу № А72-11241/2014 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 37 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 18 января 2016 № Ф10-4866/2015 по делу № А68-939/2015 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 38 Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11 декабря 2015 г. № Ф01-4987/2015 по делу № А43-1069/2015 //

- Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 39 Постановление ФАС Уральского округа от 20 августа 2013 г. № Ф09-5776/13 по делу № А60-36670/2012. Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Гарант».
- 40 Постановление ФАС МО от 16 ноября 2009 г. № КА-А40/11844-09 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 41 Постановление ФАС ЗСО от 12 марта 2008 г. № Ф04-1672/2008 (1943-А03-42) // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 42 Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 23 января 2019 г. по делу № А43-34020/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 43 Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 15 августа 2018 г. № 07АП-6437/2018 по делу № А27-26924/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 44 Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09 июля 2018 г. № 19АП-2385/2018 по делу № А48-6122/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 45 Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 30 января 2017 г. № 07АП-11739/2016 по делу № А03-17249/2015 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 46 Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 04 июля 2018 г. № 02АП-184/2018 по делу № А29-7607/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 47 Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06 июня 2018 г. № 08АП-4096/2018 по делу № А70-8749/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 48 Постановление Президиума ВАС РФ от 12 января 2010 г. № 10280/09 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 49 Определение ВС РФ от 01 октября 2018 г. № 310-КГ18-14619 по делу № А09-10057/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 50 Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 21 февраля 2018 г. № Ф10-6169/2017 по делу № А14-16216/2015 // Документ

- официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 51 Определение ВС РФ от 31 марта 2017 г. № 304-КГ17-1671 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 52 Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 февраля 2019 г. № Ф04-26290/2015 по делу № А27-9477/2014 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 53 Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 15 августа 2018 г. № 07АП-6437/2018 по делу № А27-26924/2017 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 54 Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28 февраля 2019 г. № Ф09-470/19 по делу № А34-3771/2018 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».
- 55 Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 04 июля 2018 г. № 02АП-184/2018 по делу № А29-7607/2016 // Документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. СПС «Консультант Плюс».

РАЗДЕЛ IV ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ ДИССЕРТАЦИЙ НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

- 1 Анисимов, А. В. Сравнительно-правовой анализ форм зависимости хозяйствующих субъектов в РФ и ФРГ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.В. Анисимов. М., 2010. 31 с.
- 2 Иволжатов, А.В. Взаимозависимые юридические лица в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук / А.В. Иволжатов. Саратов, 2014. 214 с.
- 3 Копина, А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Копина. М., 2011. 24 с.
- 4 Сергеев, А.Г. Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Сергеев А.Г. М., 2010. 27 с.

РАЗДЕЛ IV ИНТЕРНЕТ-РЕСУРСЫ

- 1 Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing (дата обращения 11.04.2019 г.).
- 2 Официальный сайт Федеральной таможенной службы РФ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.customs.ru> (дата обращения 23.04.2019 г.).