

Особенности налогового контроля цен в неконтролируемых сделках

Саляхутдинов Э. Ш.^{1,2}

¹ ООО «ДРТ Консалтинг» (Москва, Российская Федерация)

² Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» (Москва, Российская Федерация)

e-mail: email.shamilevich.01@bk.ru

Аннотация

Цель статьи — анализ полномочий территориальных налоговых органов по контролю за ценами в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами. Интерпретация законодательства о налогах и сборах ФНС России привела к расширению полномочий налоговых органов в отношении сделок налогоплательщиков, которые изначально не рассматривались как подлежащие контролю, что вызывает неопределенность и несогласованность в правоприменительной практике. В статье проводится анализ правовых основ, методологии и процедур налогового контроля цен в неконтролируемых сделках, а также рассматривается концепция «многократного отклонения цены» и стратегии защиты налогоплательщика. Методологическую основу статьи составляют как общенаучные, так и частнонаучные методы. Автором были использованы методы анализа и синтеза, а также формально- и историко-юридический метод. Результаты статьи свидетельствуют о различии положения налогоплательщиков при ценовом контроле в рамках камеральных и выездных проверок из-за отсутствия специальных гарантий, предусмотренных разделом V.1 НК РФ. Автор делает вывод о необходимости расширения норм о трансфертном ценообразовании, что обеспечит равные права и гарантии для всех налогоплательщиков, а также уменьшит риск произвольности и неопределенности в действиях налоговых органов и гарантирует более справедливый и прозрачный налоговый контроль.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица, контролируемые сделки, необоснованная налоговая выгода, принцип «вытянутой руки».

Для цитирования: Саляхутдинов Э. Ш. Особенности налогового контроля цен в неконтролируемых сделках // Теоретическая и прикладная юриспруденция. 2024. № 4 (22). С. 140–147. DOI: 10.22394/3034-2813-2024-4-140-147. EDN: YCEREZ

Peculiarities of Transfer Pricing Supervision in Uncontrolled Transactions

Saliakhutdinov E. Sh.^{1,2}

¹ BST Consulting, LLC (Moscow, Russian Federation)

² National Research University Higher School of Economics (Moscow, Russian Federation)

e-mail: email.shamilevich.01@bk.ru

Abstract

The aim of this article is to scrutinize the authority of tax agencies concerning the transfer pricing supervision in uncontrolled transactions among related parties. The interpretation of tax laws by the Russian Federal Tax Service has significantly broadened the supervision capabilities of tax agencies over taxpayer transactions initially not meant for scrutiny, resulting in ambiguity and inconsistency in legal

proceedings. The article provides an analysis of the legal framework, methodology, and procedures for tax control of prices in uncontrolled transactions, as well as examines the concept of “multiple price deviations” and taxpayer defense strategies. The methodological basis of the article includes both general scientific and specialized scientific methods. In particular, the author employs analysis, synthesis, formal legal, and historical-legal methods. The findings suggest disparities in the treatment of taxpayers in transfer pricing supervision due to the absence of specific safeguards outlined in Section V.1 of the Tax Code of the Russian Federation. Consequently, the author advocates for an extension of transfer pricing laws to encompass all taxpayers, thereby ensuring parity in rights and protections while mitigating arbitrary actions and uncertainties by tax agencies, thereby fostering a more equitable and transparent tax supervision system.

Keywords: transfer pricing, related parties, controlled transactions, unjustified tax benefit, arm’s length principle.

For citation: Saliakhutdinov, E. Sh. (2024) Peculiarities of Transfer Pricing Supervision in Uncontrolled Transactions. *Theoretical and Applied Law*. No. 4 (22). Pp. 140–147. (In Russ.) DOI: 10.22394/3034-2813-2024-4-140-147

Введение

Налоговый контроль в сфере трансфертного ценообразования представляет собой одно из поднаправлений налогового контроля, направленного на мониторинг использования трансфертных цен между взаимозависимыми сторонами в контролируемых сделках¹. Кроме того, этот вид контроля также включает в себя меры по восстановлению имущественного баланса путем принудительной корректировки налоговой базы до рыночного уровня в соответствующих случаях.

В свою очередь, контроль за ценами в сделках между взаимозависимыми лицами, не соответствующих «суммовому» критерию в соответствии со ст. 105.14 НК РФ, является причиной судебных разбирательств между налогоплательщиками и налоговым органом.

Раздел V.1 НК РФ² ограничил круг органов, обладающих правом проверки соответствия цены в сделке рыночным условиям, при этом такие полномочия принадлежат Центральному аппарату ФНС России (далее — ЦА ФНС России). Согласно п. 1 ст. 105.17 НК РФ установлен прямой запрет на контроль цен в ходе камеральных и выездных проверок. Несмотря на это, споры продолжаются, и судебная практика складывается таким образом, что фактически территориальные налоговые органы получают полномочия проверять цены в неконтролируемых сделках.

При разработке критериев и признаков контролируемых сделок законодатель учел экономические факторы, влияющие на формирование налоговых поступлений в бюджет. Это привело к тому, что ЦА ФНС России осуществляет контроль только определенных сделок и действий налогоплательщиков, которые имеют большое общественное значение и требуют значительных материальных и временных затрат на проведение контроля соответствия цен рыночным.

Таким образом, законодатель включил в проверку по контролю цен только контролируемые сделки, соответствующие «суммовому» критерию, предоставив полномочия исключительно ЦА ФНС России. Иные сделки — неконтролируемые, пользуются презумпцией рыночной цены, полномочия по опровержению которой не имеют ни ЦА ФНС России, ни территориальные налоговые органы³.

С другой стороны, принцип «вытянутой руки» является международным стандартом в трансфертном ценообразовании, закрепленном в ст. 9 Модельной конвенции Организации экономического

¹ См.: Задорожная А. И. Институт налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Санкт-Петербург, 2017. 270 с.

² О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения: Федер. закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ. Собрание законодательства РФ. 2011. № 30. Ч. 1. Ст. 4575.

³ См.: Хлобутова К. А. Контроль цен в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами с применением методов трансфертного ценообразования // Международный научно-исследовательский журнал. 2020. № 3 (93). С. 111–113. <https://doi.org/10.23670/IRJ.2020.93.3.048>

сотрудничества и развития (ОЭСР)⁴. Данный принцип постулирует, что цены в сделках между взаимозависимыми компаниями должны соответствовать условиям, которые были бы применены в аналогичных сделках между независимыми сторонами. Цены в сделках должны отражать реальную рыночную ситуацию, а не быть продиктованными внутренними интересами группы.

Налоговый орган, исходя из этого принципа, вправе корректировать результаты сделок для целей налогообложения, если условия, применяемые между взаимозависимыми лицами, отклоняются от рыночных. При заключении сделок между независимыми сторонами условия, включая цены, формируются на основе спроса и предложения. В случае сделок внутри группы компаний цены могут определяться корпоративными стратегиями, что снижает влияние рыночных факторов⁵.

Таким образом, несоответствие трансфертных цен принципу «вытянутой руки» может привести к искажению налоговых обязательств участников контролируемых сделок. Применение этого принципа гарантирует, что коммерческие и финансовые отношения между взаимозависимыми сторонами будут соответствовать тем условиям, которые характерны для независимых участников в сопоставимых сделках.

Правовые основы налогового контроля цен в неконтролируемых сделках

В письме Минфин России указывает, что «территориальные налоговые органы осуществляют контроль за ценами в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами в рамках камеральных и выездных проверок»⁶. Однако при проверке цен налоговый орган должен не только выявить несоответствие рыночным ценам с использованием методов, указанных в гл. 14.3 НК РФ, но и также подтвердить умысел налогоплательщика в манипулировании ценой в такой сделке с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

В дополнение ФНС России в письме⁷ указывает, что необходимо контролировать соответствие цен в сделках рыночному уровню при обнаружении уклонения от уплаты налогов через манипулирование ценами. Такой контроль должен осуществляться с помощью методов, указанных в гл. 14.3 НК РФ. В следующем письме ФНС России⁸ подчеркивает, что разделение полномочий по контролю цен связано с разными уровнями налоговой системы, то есть проверка цен в контролируемых сделках в рамках камеральных и выездных проверок запрещена, но данное ограничение не распространяется на неконтролируемые сделки. Следовательно, территориальные налоговые органы вправе осуществлять контроль цен в ходе камеральных и выездных проверок⁹.

Таким образом, Верховный Суд РФ¹⁰ (далее — ВС РФ) завершил дискуссию в споре о расширении полномочий территориальных налоговых органов. В результате рассмотрения заявления ВС РФ пришел к заключению, что целью проверки является наличие необоснованной налоговой выгоды, а не проверка соответствия цен рыночным в сделке, что соответствует нормам законодательства о налогах и сборах.

В настоящее время позиция относительно контроля цен в неконтролируемых сделках изложена в Обзоре практики ВС РФ¹¹. В п. 3 Обзора отмечается, что несоответствие цены сделки рыночным усло-

⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. 2017. Сайт OECD. URL: <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (дата обращения: 14.03.2024).

⁵ См.: Гудуров В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М.: ЮК «Шаповалов Петров»: Буки Веди, 2018. 1086 с.

⁶ О применении отдельных положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации (вместе с Письмом Минфина России от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 «О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации»: письмо ФНС России от 02.11.2012 № ЕД-4-3/18615. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.03.2024).

⁷ О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок: письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (с изм. от 15.01.2019). Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.03.2024).

⁸ О возможности контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, не признаваемым контролируемым согласно ст. 105.14 НК РФ, в ходе проводимых налоговыми органами мероприятий налогового контроля при выездной и камеральной проверках: письмо ФНС России от 16.09.2014 № ЕД-4-2/18674@. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.03.2024).

⁹ См.: Метелева Ю. А. Налоговый контроль за ценами сделок между взаимозависимыми лицами // Налоги и налогообложение. 2019. № 7. С. 19–30. <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2019.7.29230>

¹⁰ Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 12.05.2016 № АПЛ16-124. Бюллетень Верховного Суда РФ. 2016. № 11.

¹¹ Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации. Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9.

виям не является самостоятельным основанием для установления факта необоснованной налоговой выгоды. Однако, если налоговый орган докажет отсутствие реального экономического смысла сделки, «многократное отклонение цены от рыночного уровня» может рассматриваться как один из признаков неправомерного получения налоговой выгоды.

В правоприменительной практике было установлено несколько дополнительных факторов, которые при наличии «многократного отклонения цены» могут рассматриваться как признаки необоснованной налоговой выгоды в деятельности налогоплательщика:

- «несоответствие между формой сделки и ее действительным экономическим содержанием»¹²;
- взаимосвязь с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки («взаимозависимость сторон», «создание организации непосредственно перед совершением сделки», «использование специфических методов расчетов и особых сроков платежей»¹³);
- наличие финансовых потерь для государственного бюджета¹⁴.

Таким образом, для пересмотра цен в неконтролируемых сделках территориальные налоговые органы используют инструментарий, предусмотренный ст. 54.1 НК РФ. Они аргументируют свои выводы через призму концепции «необоснованной налоговой выгоды», а корректировка цен рассматривается как общая оценка выявленной экономии, которая не была обоснованной. В соответствии с данным положением бремя доказывания неправомерной налоговой выгоды, возникающей в результате манипуляций с ценами в сделке, лежит на налоговом органе. В свою очередь, налогоплательщик должен доказать, что применяемая цена соответствует рыночным условиям, заключенная сделка имеет деловую цель и содержание операции соответствует ее реальному экономическому смыслу. Эффективная стратегия защиты в подобных спорах включает заблаговременное обоснование цены в сделке до вмешательства налогового органа.

Например, в судебном деле¹⁵ налоговый орган обнаружил, что в сделке по продаже недвижимости между взаимозависимыми лицами цена была значительно снижена (стоимость реализации — 7 013 000 руб., кадастровая стоимость — 24 478 624,43 руб., то есть занижение в 3,4 раза). Однако претензии налогового органа были признаны необоснованными, поскольку налогоплательщику удалось обосновать соответствие примененных цен рыночному уровню. Организация и ее учредитель, будучи взаимозависимыми лицами, осуществляли продажу недвижимого имущества на основе рыночной цены, определенной независимым оценщиком в отчете. При этом они учитывали не только рыночную цену реализации, но и стоимость приобретения, остаточную стоимость и текущее состояние объектов.

В другом судебном деле¹⁶ налогоплательщик решил использовать иную стратегию защиты: он представил в суд заключение специалиста, которое указывало на несоответствие проведенного налоговым органом экспертного исследования требованиям российского законодательства. В результате суд пришел к выводу, что предложенное налоговым органом экспертное заключение не является бесспорным доказательством налогового правонарушения. Кроме того, налогоплательщик представил альтернативные заключения двух других экспертных организаций, которые показали, что примененные в сделках цены соответствовали рыночному уровню.

Эффективным способом оспаривания применяемого налоговым органом метода определения рыночной цены является обоснованная и подробная критика данного метода. В судебном деле, рассматриваемом в Арбитражном суде Северо-Западного округа, № А66-13901/2018¹⁷ налоговый орган использо-

¹² Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации. Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9.

¹³ Там же. П. 3.

¹⁴ Определение Верховного Суда РФ от 15.06.2017 № 305-КГ16-19927 по делу № А40-230712/2015. Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации. URL: <https://www.vsrif.ru/> (дата обращения: 16.03.2024).

¹⁵ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 06.07.2020 по делу № А12-39362/2019. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.03.2024).

¹⁶ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.02.2019 по делу № А34-3771/2018. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.03.2024).

¹⁷ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.06.2020 по делу № А66-13901/2018. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

вал метод сопоставимых рыночных цен, однако суд выявил, что сделки, используемые для сравнения, не были аналогичны по качеству товара, объему поставок и даже основному виду экономической деятельности сравниваемых организаций.

Методы определения рыночных цен в неконтролируемых сделках

Для выявления необоснованной налоговой выгоды, получаемой налогоплательщиком с помощью манипулирования ценой в сделках, налоговый орган имеет широкий выбор методов. В настоящее время налоговые инспекции применяют различные подходы в целях налогового контроля цен в неконтролируемых сделках.

Во-первых, методы определения рыночных цен, описанные в гл. 14.3 НК РФ. Следует отметить, что последовательность применения этих методов и обоснование выбора альтернативного подхода налоговым органом вместо метода сопоставимых рыночных цен являются ключевыми факторами для разрешения налогового спора¹⁸.

Во-вторых, расчетный метод определения рыночной цены, указанный в пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Данный метод включает использование налоговым органом имеющейся информации о налогоплательщике и данных о других аналогичных налогоплательщиках. Расчетный метод не предоставляет точного расчета налоговой обязанности, а лишь приблизительно определяет ее, используя широкий спектр доступных источников информации. В судебном деле № А1912789/2019¹⁹ суд отметил, что налоговый орган не обязан применять методы трансфертного ценообразования и использовать источники информации, указанные в разделе V.1 НК РФ. Информация с интернет-ресурсов, ответы государственных органов на запросы налогового органа, данные из индийских экспортных накладных и документы, полученные от налоговых органов Индии, были признаны судом допустимыми доказательствами о сделках аналогичного характера. Также налоговый орган может руководствоваться информацией, полученной с интерактивных сервисов ФНС России, информацией от иных участников соответствующего сегмента рынка о рыночных ценах на товары, работы, услуги²⁰.

В-третьих, оценочная экспертиза. Суды учитывают результаты экспертиз, проведенных налоговыми органами в соответствии с требованиями ст. 95 НК РФ, принимая во внимание презумпцию достоверности отчета об оценке как документа с доказательственной силой²¹.

В-четвертых, расчет на основании цен мирового рынка в контексте применения гл. 26 НК РФ, который устанавливает специальные правила для определения рыночной стоимости добытых полезных ископаемых в рамках расчета налоговой базы по НДС. Например, в судебном деле № А78-1697/2022²² суд поддержал доводы налогового органа относительно учета мировых цен на аффинированные драгоценные металлы при продаже золотосодержащей руды. Для оценки рыночной стоимости реализованного золота налоговая инспекция использовала официальные учетные цены, утвержденные Центральным банком Российской Федерации.

Концепция «многократного отклонения цены от рыночного уровня» в правоприменительной практике

Концепция «многократного отклонения цены от рыночного уровня» является основополагающей при налоговом контроле цен в неконтролируемых сделках, при котором налоговый орган проводит

¹⁸ Определение Верховного Суда РФ от 22.10.2018 № 307-КГ18-15947 по делу № А05-7708/2017. Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации. URL: <https://www.vsrif.ru/> (дата обращения: 20.03.2024).

¹⁹ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.02.2021 по делу № А1912789/2019. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

²⁰ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.06.2023 по делу № А67-5583/2022. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

²¹ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.06.2023 по делу № А67-5583/2022. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

²² Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.02.2023 по делу № А78-1697/2022. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2024).

корректировку налоговой базы до рыночного уровня. Однако в правоприменительной практике отсутствует точное определение термина «многократное отклонение», и неизвестно, какая величина отклонения цены от рыночного уровня считается многократной.

Например, в судебном деле № А04-9989/2016²³ суд не поддержал позицию налогового органа, отметив, что отклонение цены было незначительным (на 52 %) и что судебный орган не имеет полномочий оценивать экономическую обоснованность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности. Однако суд подчеркнул, что объем поставки товаров предпринимателя третьим лицам значительно ниже, что обосновывает продажу товаров этим покупателям по более высокой цене. Аналогичным образом налоговый орган пришел к выводу в судебном деле № А34-3771/2018²⁴, что налогоплательщик приобретал зерно у взаимозависимых лиц по цене, превышающей рыночный уровень на 46,60 %. Однако суд определил, что данное отклонение не является «многократным» и не способствует незаконному получению налоговой выгоды. Суд также установил, что эти сделки были осуществлены на основе реальных экономических мотивов и обоснованы разумными причинами.

Однако, например, в судебном деле № А03-10252/2021²⁵ налогоплательщик реализовал автомобиль физическому лицу, с которым они были взаимозависимыми, по цене ниже рыночной стоимости на 75 % от первоначальной стоимости автомобиля, установленной по результатам оценочной экспертизы. Суд пришел к выводу, что действия налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой выгоды и пересчитал налог по рыночной стоимости автомобиля. Также в судебном деле № А55-4010/2021²⁶ налогоплательщик заключил договор аренды недвижимого имущества с взаимозависимыми лицами, в котором искусственно завысил расходы по арендным платежам в 10 раз. Суд пришел к заключению, что налогоплательщик «многократно» завысил размер арендных платежей по сравнению с рыночным уровнем, при этом фактически не выплатив арендную плату, что свидетельствует о стремлении получить налоговую выгоду путем искусственного увеличения расходов.

Таким образом, при рассмотрении вопроса о величине отклонения цены от рыночной становится очевидным, что различие между стоимостью сделки и ее рыночной ценой в 1,7–2 и более раз является объектом внимания для налогового органа и судов, которые рассматривают такое отклонение как многократное превышение или занижение.

Способы совершенствования налогового контроля цен в неконтролируемых сделках

Из проведенного анализа можно сделать вывод, что описанный выше подход к применению законодательства о контроле цен в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами подталкивает к размышлениям о его соответствии нормам законодательства о налогах и сборах. В случае, когда законодатель предоставляет налоговому органу полномочия по контролю за определенными видами деятельности, он детально определяет порядок осуществления такого контроля, включая объект проверки, контрольные мероприятия, порядок и сроки, ответственность²⁷. Однако в настоящее время четкое правовое регулирование контроля цен в неконтролируемых сделках в НК РФ отсутствует. Такая недостаточность правовых норм влечет за собой неопределенность в применении законодательства о налогах и сборах и увеличение налоговых споров в сфере налогового контроля цен.

Положения ст. 105.17 НК РФ предоставляют налогоплательщикам широкий спектр гарантий в рамках проверок по трансфертному ценообразованию. Эти гарантии включают в себя право на обоснование уста-

²³ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 по делу № А04-9989/2016. Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации. URL: <https://www.vsrif.ru/> (дата обращения: 22.03.2024).

²⁴ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.02.2019 по делу № А34-3771/2018. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2024).

²⁵ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.06.2022 по делу № А03-10252/2021. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.03.2024).

²⁶ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.03.2022 по делу № А55-4010/2021. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.03.2024).

²⁷ См.: *Ногина О. А.* Контроль налоговых органов за ценами в неконтролируемых сделках, заключенных взаимозависимыми лицами // Петербургский юрист. 2016. № 2. С. 42–48.

новленной цены в сделке, выбор метода определения рыночной цены с возможностью самостоятельной корректировки налоговой базы, использование различных источников информации для подтверждения соответствия цены рыночной в сделках. Дополнительно налогоплательщик может использовать информацию о рыночной цене из сделок с независимыми контрагентами и заключать соглашения о ценообразовании, а также имеется ограничение для налогового органа по использованию общедоступных источников о ценах на сопоставимые сделки и другие гарантии, предусмотренные разделом V.1 НК РФ.

В неконтролируемых сделках налогоплательщик лишен данных гарантий, что является предметом для споров между налогоплательщиком и налоговым органом. Отсутствие ограничений налогового органа по соблюдению принципа «вытянутой руки» создает неопределенность для налогоплательщиков, что приводит к неравному положению по сравнению с контролируруемыми сделками. Фактически налогоплательщик, считая сделку не подлежащей контролю, пренебрегает составлением соответствующей документации, что делает его неподготовленным перед требованиями налогового органа.

Кроме того, у одного и того же налогоплательщика могут быть как контролируемые, так и неконтролируемые сделки со взаимозависимыми лицами, что приводит к тому, что «проверка налогового учета контролируемых сделок осуществляется по одним правилам, а неконтролируемых — по другим, несмотря на одинаковый объект проверки (соответствие цен и, следовательно, налоговой базы по принципу «вытянутой руки»)»²⁸.

Соблюдение налогоплательщиками принципа «вытянутой руки» способствует установлению равновесия в торговле между взаимозависимыми и независимыми лицами, что необходимо для создания справедливых конкурентных условий на рынке. Данный принцип способствует предотвращению искажений в ценообразовании и обеспечивает равные возможности для предпринимательской деятельности. Запрет проверки соблюдения принципа «вытянутой руки» привел бы к следующим налоговым последствиям:

1. Использование института трансфертного ценообразования для снижения налоговой нагрузки в неконтролируемых сделках, что создало бы неравные условия с теми, кто совершает контролируемые сделки.
2. Налоговый орган не мог бы оспорить полученную налогоплательщиком необоснованную налоговую выгоду в неконтролируемых сделках.
3. Нарушение принципа всеобщности и единства налогообложения.

Необходимо отметить, что для обеспечения принципа равенства налоговый орган должен рассматривать нормы раздела V.1 НК РФ как универсальные правила при проведении налоговых проверок. Соблюдение принципа «вытянутой руки» необходимо учитывать как при камеральных, так и при выездных налоговых проверках, особенно в случаях, когда налоговый орган анализирует соответствие цен рыночным в сделках.

Таким образом, в процессе налогового контроля цен как в контролируемых, так и в неконтролируемых сделках необходимо обеспечить соблюдение единых принципов трансфертного ценообразования со стороны налоговых органов. Предлагается дополнить ст. 88 и 89 НК РФ, при этом включить в них ссылки на раздел V.1 НК РФ, что позволит территориальным налоговым органам более эффективно определять размер необоснованной налоговой выгоды и обеспечит защиту интересов налогоплательщиков при контроле цен в неконтролируемых сделках. Кроме того, данное предложение будет способствовать соблюдению принципа «вытянутой руки», что обеспечит равное положение для всех налогоплательщиков.

Литература

1. *Гидирим В. А.* Основы международного корпоративного налогообложения. М.: ЮК «Шаповалов Петров»: Буки Веди, 2018. 1086 с.
2. *Задорожная А. И.* Институт налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации: специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право»: дисс. ... канд. юрид. наук / Задорожная Анастасия Игоревна, 2017. 270 с. EDN: NDGKDD

²⁸ Задорожная А. И. Указ. соч. С. 155.

3. Метелева Ю. А. Налоговый контроль за ценами сделок между взаимозависимыми лицами // На-логи и налогообложение. 2019. № 7. С. 19–30. DOI: 10.7256/2454-065X.2019.7.29230. EDN: LGENZF
4. Ногина О. А. Контроль налоговых органов за ценами в неконтролируемых сделках, заключенных взаимозависимыми лицами // Петербургский юрист. 2016. № 2. С. 42–48. EDN: WLYGKV
5. Хлобустова К. А. Контроль цен в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами с применением методов трансфертного ценообразования // Международный научно-иссле-довательский журнал. 2020. № 3-2 (93). С. 111–113. DOI: 10.23670/IRJ.2020.93.3.048. EDN: GQBEGY

Об авторе:

Саляхутдинов Эмиль Шамилевич, налоговый консультант ООО «ДРТ Консалтинг» (Москва, Российская Федерация); магистрант Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» (Москва, Российская Федерация)
e-mail: emil.shamilevich.01@bk.ru

References

1. Gidirim, V. A. (2018) Fundamentals of International Corporate Taxation. *Shapovalov Petrov: Buki Vedi*. 1086 p. (In Russ.)
2. Zadorozhnaya, A. I. (2017) Institute of tax control of transfer pricing in the Russian Federation. Dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of PhD of Jurisprudence. 270 p. (In Russ.)
3. Meteleva, Yu. A. (2019) Tax control over the transaction prices between interdependent parties. *Taxes and taxation*. No. 7. Pp. 19–30 (In Russ.) <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2019.7.29230>
4. Nogina, O. A. (2016) Control of tax authorities for prices in uncontrolled transactions concluded by related parties. *Petersburg lawyer*. No. 2. Pp. 42–48 (In Russ.)
5. Khlobustova, K. A. (2020) Price control in uncontrolled transactions between interdependent persons with use of transfer pricing methods. *International Research Journal*. No. 3-2 (93). Pp. 111–113 (In Russ.) <https://doi.org/10.23670/IRJ.2020.93.3.048>

About the author:

Emil Sh. Saliakhutdinov, tax consulting BST Consulting, LLC (Moscow, Russian Federation); MA student at the National Research University Higher School of Economics (Moscow, Russian Federation)
e-mail: emil.shamilevich.01@bk.ru