Правительство Российской Федерации

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение

высшего профессионального образования

«Национальный исследовательский университет
«Высшая школа экономики»

**Факультет права**

**Магистерская программа «Финансовое, налоговое и таможенное право»**

**Кафедра****финансового права**

**МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

**НА ТЕМУ: ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЦЕН**

|  |
| --- |
| Студентка группы № 25 МФПАнжелину А.К.Научный руководительк.ю.н., доцент Орлов М.Ю.  |

г. Москва

2013г.

Оглавление

[Введение 3](#_Toc356029914)

[Глава 1. Организационно-правовые основы налогового контроля цен 6](#_Toc356029915)

[§ 1. История появления и развития института налогового контроля цен в Российской Федерации и в иностранных государствах 6](#_Toc356029916)

[§2. Проблема существования института налогового контроля цен в налоговом праве 17](#_Toc356029917)

[§ 3. Принципы налогового контроля цен 28](#_Toc356029918)

[Глава 2. Законодательное регулирование налогового контроля цен 33](#_Toc356029919)

[§ 1. Специфика налогового контроля цен 33](#_Toc356029920)

[§ 2. Основания для проведения налогового контроля цен 40](#_Toc356029921)

[§ 3. Методы налогового контроля цен 46](#_Toc356029922)

[Глава 3. Механизм осуществления налогового контроля цен 52](#_Toc356029923)

[§1. Осуществление налогового контроля цен 52](#_Toc356029924)

[§ 2. Последствия налогового контроля цен. Ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в связи с применением трансфертных цен 60](#_Toc356029925)

[Заключение 66](#_Toc356029926)

[Библиографический список 69](#_Toc356029927)

# Введение

 Настоящая работа посвящена институту налогового контроля цен, подробно регламентируемому разделом V1 Налогового кодекса Российской Федерации[[1]](#footnote-1) (далее – НК РФ).

 Актуальность исследования обоснована необходимостью анализа значительно преобразованного механизма налогового контроля цен. Действовавшие до введения в НК РФ раздела V1 нормы статей 20 и 40 НК РФ по мнению многих ученых давно уже изжили свое и требовали реформирования в соответствии с реалиями мировой экономики.

 В работе проанализирована история появления и развития института контроля цен в иностранных государствах и в Российской Федерации, проблема существования, законодательное регулирование указанного института.

 Целью настоящей работы является исследование нового механизма налогового контроля – налогового контроля цен. В основу исследования легло изучение раздела V1  НК РФ с целью определения достаточности и эффективности предложенного указанным разделом НК РФ нормативно-правового регулирования.

 Для достижения поставленной в работе цели необходимо решение следующих задач:

 определить специфику правоотношений, возникающих в связи с налоговым контролем цен;

 определить место налогового контроля цен в системе налогового контроля;

 определить особенности налогового контроля цен, отличающие его от других форм налогового контроля.

 Объект исследования являются регулятивные и охранительные правоотношения, возникающие в связи и по поводу осуществления налогового контроля цен.

 Предмет исследования составляют теоретико-прикладные проблемы правового регулирования налогового контроля цен как специфического вида государственно-властной правоприменительной деятельности налоговых органов.

Методологический аппарат исследования составляют общенаучные методы (анализ и синтез), частноправовые методы (сравнительно-правовой, формально-юридический).

Степень разработанности темы исследования.В настоящее время перед правовой наукой сохраняет свою актуальность задача создания эффективного механизма осуществления налогового контроля, что можно достичь только на базе серьезной теоретической основы. При этом следует постоянно учитывать меняющуюся специфику экономических отношений в обществе, созданный потенциал научно-правовой и правоприменительной практики. Несмотря на стабильный интерес юридической науки к проблемам осуществления налогового контроля в целом, должного внимания вопросам осуществления налогового контроля цен.

Научная новизнарезультатовопределяется целью, задачами, постановкой вопросов и комплексным подходом к изучению проблем налогового контроля цен.

На защиту выносятся следующие положения, полученные в результате исследования:

1. Налоговый контроль цен рассмотрен через сущностные характеристики понятий «трансфертное ценообразование» и «налоговый контроль». Понимание сущности налогового контроля цен должно исходить из того, что оно является не только эффективным способом ведения предпринимательской деятельности, но и широко распространенным способом минимизации налоговых обязательств налогоплательщиков.
2. Совокупность юридических норм налогового права, регулирующих порядок осуществления налогового контроля цен, является правовым институтом. Регулирование налогового контроля цен осуществляется на основе единых принципов, положений, с помощью единых норм и правил.
3. Налоговый контроль цен является новым видом налогового контроля, вобравшим в себя элементы камеральной и выездной налоговых проверок. Вместе с тем, сочетая в себе признаки налоговых проверок, налоговый контроль цен осуществляется в специфической форме. Специфичность налогового контроля цен определяется через особенный субъектный состав налогового контроля цен, необходимость направления в ФНС России уведомления о совершенных контролируемых сделках.
4. Проведено разделение оснований признания взаимозависимости лиц для целей налогообложения по различным основаниям.

Практическая значимость результатов исследования определена возможностью применения основных начал трансфертного образования для целей развития бизнеса, благоприятного инвестиционного климата в стране.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования были изложены на IX Международной научно-практической конференции молодых исследователей  «Современные проблемы юридической науки» (г. Челябинск, 4-5 мая 2013 г.).

# Глава 1. Организационно-правовые основы налогового контроля цен

# § 1. История появления и развития института налогового контроля цен в Российской Федерации и в иностранных государствах

Определяя организационно-правовые основы налогового контроля цен в налоговом праве, следует принять во внимание, что в теории налогового права[[2]](#footnote-2) понятие «налоговый контроль цен» тождественно понятию «налоговый контроль трансфертного ценообразования». В связи с чем, в настоящей работе указанные понятия применяются как синонимичные.

Существование института налогового контроля цен предполагает распространение контрольных функций налоговых органов на сделки, осуществляемые взаимозависимыми лицами. При этом налоговым органом осуществляется проверка цены сделки на предмет ее сопоставимости с ценами сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Очевидно, что указанная проверка осуществляется налоговым органом с целью определения правильности исчисления и уплаты соответствующих налогов.

В данной ситуации возникает вопрос о правомерности действий налогового органа по осуществлению налогового контроля цен с точки зрения основных принципов договорного права. В гражданском законодательстве закреплен принцип свободы цены договора. Так, согласно пункту 1 статьи 424 Гражданского кодекса Российской Федерации[[3]](#footnote-3) (далее – ГК РФ) цена устанавливается взаимным соглашением сторон сделки. Регулирование и тем более установление цен со стороны государства допускается в ограниченном числе случаев - если это прямо предусмотрено специальным законом. Однако это является исключением из общего правила, в связи с чем, стороны полностью свободны при формулировании в договоре условий о цене сделки (как по величине, так и по способу ее определения).

Таким образом, гражданское законодательство предоставляет право определять цену сделки и порядок ее формирования сторонам сделки по собственному усмотрению.

Вместе с тем, принцип свободы договора не исключает возможности налогового органа осуществлять контроль за налоговыми последствиями сделки. В данном случае речь идет не о навязывании сторонам договора невыгодной для них цены сделки, а об исключении возможности уклонения от уплаты налогов с помощью занижения (завышения) цен, производимых налогоплательщиком.

Сфера контрольных функций налогового органа при осуществлении налогового контроля цен строго регламентирована с точки зрения перечня сделок, подлежащих контролю. Так, договорные цены существенно влияют на размер целого ряда налогов, прежде всего тех, для которых налоговой базой служат выручка, доход (прибыль), стоимость реализованных товаров. Поэтому законодатель и предусмотрел возможности контроля и последующей корректировки цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

В исключительных случаях, предусмотренных ст. 10514 НК РФ, уполномоченный орган вправе проверить примененные налогоплательщиком цены на их соответствие рыночным и доначислить налоги, исходя из рыночных (по правилам раздела V1 НК РФ).

В любых иных случаях налоговый орган (уполномоченный орган) не вправе оспаривать для целей налогообложения цену товаров, работ, услуг, указанную сторонами в сделке.

Таким образом, если сделка не обладает признаками, указанными в статье 10514 НК РФ, нет оснований ни для проведения проверки за правильностью примененных налогоплательщиком цен, ни тем более для доначисления налогов.

В мировом опыте очень часто при согласовании условий сделок встречается термин «правило вытянутой руки» («arm's le№gth rule/basis»). Суть его в том, что взаимозависимые лица «идут рука об руку», в то время как участники рынка являются независимыми партнерами по отношению друг к другу, то есть находятся на расстоянии вытянутой руки. Это правило требует, чтобы взаимосвязанные лица использовали в контролируемых операциях цены такого же уровня, какие бы использовались независимыми лицами в неконтролируемой сделке при прочих сопоставимых условиях. Этот принцип является международным стандартом, используемым для определения трансфертных цен для целей налогообложения.

Одним из первых правовых актов, регулирующих вопросы, связанные с налоговым контролем цен, является Декларация стран - участниц организации по экономическому сотрудничеству и развитию (далее – ОЭСР) о международных инвестициях и многонациональных предприятиях от 21 июня 1976 г. и приложение к ней - Руководство для многонациональных предприятий. В нем применительно к вопросу налогообложения многонациональным компаниям рекомендуется воздерживаться от использования доступных для них приемов (включая трансфертное ценообразование), направленных на искажение налоговой базы, чтобы избежать противоречия с законодательством стран, на территории которых они функционируют.

Специальным документом, определяющим основные начала правового регулирования трансфертных цен в контексте международного налогообложения, стали руководящие разъяснения ОЭСР 1979 г. - Отчет ОЭСР «Трансфертное ценообразование и многонациональные предприятия». В последующие годы ОЭСР были приняты документы, дополняющие положения Отчета 1979 г., а также акты, регулирующие другие аспекты налогообложения при применении трансфертных цен.

В мировой практике первой страной, принявшей в середине 60-х гг. XX в. специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования, стали США.

В настоящее время основным документом в области международного налогового регулирования трансфертного ценообразования является Руководство Организации по экономическому сотрудничеству и развитию «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» 1995 г[[4]](#footnote-4). (далее – Руководство ОЭСР)

По мнению О.В. Гордеевой[[5]](#footnote-5), принятие Руководства ОЭСР было ответом на значительный относительный и абсолютный рост внутрифирменной торговли. Развитию последней способствовало увеличение в 90-е гг. числа заграничных филиалов, приходящихся на одну компанию, с четырех до семи.

В России вопрос о регулировании трансфертного ценообразования стал актуален в начале 90-х гг. XX в. В те годы действовали правила, согласно которым нельзя было без налоговых последствий продавать продукцию по ценам ниже себестоимости.

Со вступлением в силу НК РФ и вплоть до принятия Федерального закона 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»[[6]](#footnote-6) (далее – Федеральный закон № 227-ФЗ) контролю над ценами сделок были посвящены статьи 20 и 40 НК РФ.

Однако для регламентирования трансфертного ценообразования только положений этих статей было недостаточно.

 Так, статьей 20 НК РФ устанавливался порядок определения взаимозависимых лиц для целей налогообложения, статьей 40 НК РФ – принципы определения цены товара для целей налогообложения. В настоящее время положения указанных статей применяются исключительно к сделкам, доходы или расходы по которым признаны до 1 января 2012 года.

В соответствии со статьей 40 НК РФ указанных статей контролю подвергались сделки между:

 взаимозависимыми лицами;

по товарообменным (бартерным) операциям;

при совершении внешнеторговых сделок;

при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам в пределах непродолжительного периода времени.

Статьей 20 НК РФ установлен порядок определения лиц взаимозависимыми. По сути, установленный главой 141 перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми идентичен существовавшему в статье 20 НК РФ, но более расширенный по сравнению с ранее существовавшим.

Что же касается непосредственно самой процедуры налогового контроля цен, установленной статьей 40 НК РФ, то в данной связи стоит отметить следующее.

НК РФ до вступления в силу Федерального закона № 227-ФЗ не содержал особой, отдельно установленной процедуры осуществления налогового контроля цен. Так, в соответствии с пунктом 2 статьи 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в установленных НК РФ случаях. Из выше сказанного можно сделать вывод, что налоговый контроль цен осуществлялся в рамках осуществления основных форм налогового контроля (камеральных или выездных проверок) и не требовал какой-то особой процедуры.

Рассуждая с точки зрения налогового органа, отсутствие отдельно установленной специальной процедуры проведения налогового контроля цен можно отнести к несомненным плюсам существования указанного механизма. Очевидно, что осуществление контроля цен налоговым органом значительно упрощается, если для этого не нужно дополнительное решение руководителя налогового органа, а достаточно уже начавшейся проверки и наличия хотя бы одного из обстоятельств, указанных в пункте 2 статьи 40 НК РФ.

Определяя достоинства ранее существовавшей системы контроля цен для налогоплательщика, нельзя не отметить отсутствие обязанности налогоплательщика уведомлять налоговый орган о совершенных им контролируемых сделках (сейчас этого требует статья 10516 НК РФ). Бесспорно, представление разного рода уведомлений в государственные органы требует значительных временных и денежных затрат, а существовавший до принятия Федерального закона № 227-ФЗ механизм налогового контроля цен позволял не участвовать налогоплательщику в реализации налоговым органом контроля цен.

Среди недостатков закрепленного в статье 40 НК РФ механизма налогового контроля цен можно выделить следующие:

1. отсутствие слаженной процедуры налогового контроля цен;
2. существование критериев определения рыночной цены, которые не позволяют установить ее для уникальных товаров, работ, услуг;
3. отсутствие установленных признаков однородности (идентичности) работ, услуг, что не позволяет применить указанные нормы в случае применения трансфертных цен по сделкам, предметом которых являются работы или услуги.

В настоящий момент часть первая НК РФ дополнена новым разделом V1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» (введен Федеральным законом № 227-ФЗ).

В целом Федеральный закон № 227-ФЗ приближает трансфертное регулирование к международным нормам (в частности, заимствованы большинство методов определения соответствия цен рыночному уровню), что должно положительно сказаться на российском инвестиционном климате.

Кроме того, по мнению О. Борзуновой[[7]](#footnote-7), «введение Федерального закона № 227-ФЗ нацелено на более глубокий анализ существа сделки налоговыми органами и должно способствовать переходу налогового контроля к принципу приоритета существа над формой».

Действие Федерального закона № 227-ФЗ распространяется на организации и физических лиц, которые совершают контролируемые сделки, определение которых приводится в указанном федеральном законе, а также на налоговые органы. Цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными.

Следует обратить внимание, что Федеральный закон № 227-ФЗ устанавливает презумпцию соответствия рыночному уровню цен. При определении налоговой базы с учетом фактической цены товара (работы, услуги), то есть цены, примененной сторонами сделки для целей налогообложения, эта цена признается рыночной, если налоговым органом не доказано обратное либо налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога в соответствии с пунктом 6 статьи 1053 НК РФ. Однако на основе анализа других положений Федерального закона № 227-ФЗ можно предположить, что утверждение о наличии презумпции соответствия рыночному уровню цен носит декларативный характер. Так, налогоплательщику требуется доказать налоговым органам обоснованность своего подхода, представив соответствующую документацию.

В НК РФ термины «трансфертное ценообразование», «трансфертная цена» не упоминаются, хотя в нем содержатся отдельные нормы, направленные на корректировку трансфертных цен.

В научной литературе[[8]](#footnote-8) трансфертное ценообразование (tra№sfer prici№g) рассматривается в широком и узком смыслах. В первом, широком значении под трансфертным ценообразованием понимается деятельность по установлению и применению любых цен, подлежащих налоговому контролю, в отношении которых есть основания полагать, что их величина определена сторонами сделки не рыночным путем, не для достижения коммерческой цели, а исключительно для снижения налоговой нагрузки.

Трансфертные цены - это цены, используемые внутри групп компаний, между взаимозависимыми лицами. В данном случае трансфертные цены являются объективным результатом усложнения системы хозяйственных связей, а не продуктом налогового планирования. С учетом того, что группы компаний могут использовать такие цены в целях налоговой экономии, для целей налогообложения контролируется соответствие применяемых цен рыночному уровню.

В Федеральном законе № 227-ФЗ также воспроизведен такой подход к определению подлежащих контролю как сделок между взаимозависимыми лицами так и сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми. К числу последних принадлежат сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли; сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в оффшорных зонах, список которых утверждает Минфин России, и некоторые другие.

Основной целью изменений российского налогового законодательства провозглашается противодействие использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов и недопущение потерь бюджета от использования этих цен.

В Федеральном законе № 227-ФЗ сфера применения контроля за трансфертными ценами настолько широка, что можно говорить о переходе на принципиально новую концепцию налогообложения, когда налогоплательщику вменяется обязанность исчислять налог исходя из рыночных цен. При этом предполагается также взыскание штрафных санкций - не за нарушения в виде неуплаты или недоплаты налогов, а просто за факт недонесения о себе (статья 1294 НК РФ).

Целесообразно рассмотреть вопрос о существовании трансфертных цен как некого блага или наоборот как явления, противоречащего налоговому правопорядку. В связи с чем, необходимо определить каково понимание трансфертных цен в бизнес-сообществе.

Понимание трансфертных цен в узком смысле как цен, применяемых компаниями (холдингами) при сделках между ее дочерними, зависимыми, подконтрольными обществами, то есть внутри групп компаний, между взаимозависимыми лицами. Этот подход основан на понимании того, что трансфертные цены являются объективным следствием усложнения системы хозяйственных связей, что предполагает наличие определенных методов налогового планирования.

Цели такого ценообразования понятны: если лица зависимы, то цена в сделке будет определяться не соображениями получения прибыли для каждой из сторон, а соображениями общей выгоды для всего холдинга в целом. Бесспорно, что при установлении тех или иных цен внутри группы компания может стремиться к достижению каких-либо выгод для одного или нескольких обществ в рамках холдинга с целью улучшения его (их) финансовых показателей.

Вполне очевиден вывод, что применение трансфертных цен само по себе не является избежанием или уклонением от налогов, применение указанных цен может иметь легитимные цели. Несомненно, что никто не может запретить участникам рынка применять трансфертное ценообразование.

Почему же тогда государством установлен налоговый контроль цен?

Государство заинтересовано в поступлении в бюджет достаточного объема налоговых поступлений для своего функционирования. При этом, применение трансфертных цен может повлечь минимизацию налогов. Вполне логично, что в данном случае государству необходимо вести борьбу не с трансфертным ценообразованием как явлением в целом, а с занижением цен в целях сокращения налогов. Также очевидно, что минимизация налогов налогоплательщиками может осуществляться и без помощи трансфертного ценообразования, а с помощью иных способов.

 Таким образом, целесообразно рассматривать трансфертное ценообразование как определенное благо, позволяющее налогоплательщику достигать путем установления тех или иных цен поставленных перед бизнесом целей. С негативной точки зрения должно рассматриваться не само трансфертное ценообразование, как действие налогоплательщика, а злоупотребление трансфертным ценообразованием с целью избежания или уклонения от налогов.

Двоякая природа трансфертного ценообразования предопределяет и двоякую позицию государства в отношении его применения. С одной стороны, государством не установлены запреты и меры юридической ответственности за использование трансфертных цен, с другой - оно стремится не допустить уменьшения налоговых поступлений вследствие использования компаниями трансфертных цен.

# §2. Проблема существования института налогового контроля цен в налоговом праве

 В целях определения легитимности государства при осуществлении налогового контроля цен необходимо обосновать право государства осуществлять налоговый контроль в целом и налоговый контроль цен в частности.

 В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

 Обязанность по уплате налогов неотделима от ограничения права собственности лица, и представляет собой законное отчуждение части собственности в пользу государства.

 Как указывают В.С. Белых и Д.В. Винницкий, «рассматривая вопрос об ограничении права собственности налогом, необходимо исходить из первичности прав индивидуума (в том числе права собственности) по отношению к правам государства и обязанностям самого индивидуума перед указанным публичным субъектом. Сообразно логике такого подхода налог выступает как обязанность, производная от права собственности лица»[[9]](#footnote-9).

 Отсюда вытекает и один из признаков налога, как ограничивающего право собственности, а именно то, что налог – это ограничение права собственности, которое социально обусловлено. Обязательным признаком налога является цель его взимания, а именно его социальная обусловленность. Налог уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. В то же время, как следует из статьи 18 Конституции Российской Федерации, не что иное, как права и свободы граждан, определяют смысл и назначение деятельности государства и его органов. Именно социальная обусловленность налога позволяет юридически «оправдать» возможность взимания подобного обязательного, безвозвратного, безвозмездного платежа.

 Социальная обусловленность необходимости взимания налога определяет возможность установления легитимной системы налогообложения.

 Возможность осуществления государством налогового контроля в целом и налогового контроля цен в частности, вытекает из социальной обусловленности налога. Таким образом, полноценное взимание налогов и сборов невозможно без осуществления государством контрольных функций. Несомненно, что налоговый контроль предполагает некое навязывание воли государства в тех или иных налоговых правоотношениях.

 Вместе с тем, налоговый контроль отличает наличие социально значимой цели осуществления. Так, государство правомерно навязывать участникам гражданского оборота свою волю, а именно, требовать исчислять и уплачивать налог с той налоговой базы, которую посчитает справедливой.

 Говоря о проблеме института налогового контроля цен, следует определить его место в системе налогового контроля в целом.

 Объектом налогового контроля являются отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, участниками которых являются лица, обладающие частноправовой правосубъектностью[[10]](#footnote-10).

Субъектами налогового контроля в соответствии со статьей 82 НК РФ являются налогоплательщик, налоговый агент, плательщик сборов с одной стороны и налоговый орган с другой стороны.

В соответствии с пунктом 1 статьи 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ. Таким образом, перечень форм налогового контроля, по сути, является открытым, что предполагает осуществление налогового контроля и в не поименованных в статье 82 НК РФ формах.

Полагаю, что основными формой контроля является налоговая проверка. НК РФ не содержит определения налоговой проверки.

Согласно статье 87 НК РФ налоговые проверки могут быть проведены налоговыми органами в следующих видах:

1. камеральные налоговые проверки;
2. выездные налоговые проверки.

Характеризуя указанные виды налоговых проверок, следует отметить следующее.

Оба вида проверок имеют своей целью контроль за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Отличия камеральных и выездных проверок вполне очевидны. Так, указанные виды проверок отличаются по объему рассматриваемой налоговым органом документации и информации при проведении проверки, по месту проведения налоговой проверки. Если выездные налоговые проверки проводятся преимущественно по месту нахождения проверяемого лица, то камеральные проверки всегда проводятся по месту нахождения налогового органа.

Различный объем проверяемой документации и информации при проведении проверок определяет различную глубину осуществляемых проверок. Наиболее глубокая проверка соблюдения законодательства о налогах и сборах происходит в ходе выездной налоговой проверки, а камеральная проверка направлена на выявление нарушений в финансово-хозяйственной деятельности организации, которые могут послужить основанием для проведения выездной налоговой проверки.

Камеральной налоговой проверке посвящена статья 88 НК РФ. В ходе камеральной проверки налоговым органом осуществляется проверка представленной налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, представленных налогоплательщиком, а также иных документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Срок проведения камеральной проверки строго регламентирован пунктом 2 статьи 88 НК РФ и не может превышать трех месяцев.

Кроме того, отличительной чертой камеральной налоговой проверки является презумпция проведения проверки в пределах имеющихся у налогового органа документов. У налогоплательщика могут быть истребованы дополнительные документы и материалы только в исключительных случаях, как то:

1. налогоплательщик использует налоговые льготы;
2. налогоплательщиком заявлен к вычету налог на добавленную стоимость;
3. камеральная проверка проводится в отношении налогов, связанных с использованием природных ресурсов.

В случае если по итогам камеральной налоговой проверки не выявлено признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, то должностным лицом налогового органа никакой документ не составляется. Если же по итогам проведения проверки выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, в течение десяти дней после завершения проверки составляется акт.

Порядок проведения выездной налоговой проверки регламентирован статьей 89 НК РФ. В отличие от камеральной налоговой проверки, выездная налоговая проверка проводится преимущественно по месту нахождения проверяющего налогового органа.

Срок проведения выездной налоговой проверки составляет по общему правилу два месяца. При этом, в отличие от камеральной налоговой проверки, срок проведения выездной проверки может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до 6 месяцев.

Налоговый орган вправе приостановить проведение проверки в установленных пунктом 9 статьи 89 НК РФ случаях, таких как:

1. истребование документов (информации) о проверяемом лице;
2. получение информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
3. проведение экспертиз;
4. перевод на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

 Итогом проведения выездной налоговой проверки является составление справки проверяющим должностным лицом налогового органа. В течение двух месяцев после проведения выездной проверки составляется акт.

Порядку осуществления налогового контроля цен посвящена глава 145 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 10517 НК РФ проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Таким образом, субъектный состав налогового контроля цен идентичен закрепленному в статье 82 НК РФ налоговому контролю. Вместе с тем, стоит отметить, что налоговый контроль цен осуществляется именно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, которым в соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе (далее – Положение о ФНС России), утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506[[11]](#footnote-11), является ФНС России.

К числу оснований для сравнения налогового контроля цен в целом и налогового контроля цен в частности следует отнести цель осуществления каждого из видов контроля. В соответствии с пунктом 1 статьи 1053 НК РФ в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели место быть в сделках, признаваемых сопоставимыми, то любые доходы, которые могли бы быть получены одним из этих лиц, учитываются для целей налогообложения у этого лица. Таким образом, налоговый контроль цен подразумевает собой контроль за надлежащим исполнением налогоплательщиком своих налоговых обязанностей по правильному исчислению налоговой базы исходя из уровня цен, который складывается на рынке аналогичных товаров (услуг).

Целью налогового контроля в целом является контроль за соблюдением подконтрольными субъектами законодательства о налогах и сборах, в том числе в части полной уплаты соответствующих налогов и сборов в бюджет.

Исходя из выше изложенного, можно сделать вывод, что налоговый контроль цен, так же как и налоговый контроль в целом, осуществляется в целях правильности исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов.

Примечательно то, что налоговый контроль цен проводится в отношении сделок между взаимозависимыми лицами, определяемым согласно нормам статей 1051 и 1052 НК РФ. Из чего следует, что в отличие от общих норм о налоговом контроле, в раздел V1 НК РФ вводятся особые субъекты – взаимозависимые лица.

Налоговая проверка цен имеет некие сходства с камеральной налоговой проверкой. Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 10517 НК РФ проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку. Таким образом, для начала осуществления налогового контроля цен налоговому органу так же как и при проведении камеральной проверки необходимо представить определенные документы.

В соответствии со статьей 10517 НК РФ при проведении налогового контроля цен возможно осуществление таких мероприятий налогового контроля, как:

экспертиза;

привлечение специалиста для оказания содействия при проведении налогового контроля;

участие переводчика.

Аналогично выездной налоговой проверке налоговый контроль цен осуществляется по решению руководителя налогового органа. Примечательно то, что указанное решение может быть принято руководителем налогового органа в течение двух лет со дня получения уведомления о совершении контролируемой сделки.

Кроме того, в соответствии с пунктом 2 статьи 10517 НК РФ налоговый контроль цен, так же как и выездная налоговая проверка, не может быть проведен два и более раза в отношении одной и той же сделки за один и тот же календарный год.

Отличен от общих положений о проведении камеральной или выездной налоговой проверки срок проведения налогового контроля цен. Так, в соответствии с пунктом 4 статьи 10517 НК РФ налоговый контроль цен может быть осуществлен в срок, не превышающий шесть месяцев. В исключительных случаях указанный срок может быть продлен до 12 месяцев по решению руководителя налогового органа. В данной связи очевидна связь между налоговым контролем цен и выездными налоговыми проверками, которые так же могут быть продлены по решению руководителя налогового органа в исключительных случаях. При этом остается неясным вопрос относительно того, как определяется исключительность случая, позволяющая руководителю налогового органа принять решение о продлении срока проведения проверки (налогового контроля цен).

По итогам проведения налогового контроля цен, аналогично выездной налоговой проверке, составляется справка.

Если по результатам проведенной проверки были выявлены факты отклонения цены, применяемой в сделке, от рыночной цены, которые привели к занижению суммы налога, в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке в установленной форме составляется акт проверки.

Рассмотрение акта, материалов проверки по итогам налогового контроля цен осуществляется в порядке, установленном для рассмотрения актов и материалов проверки по итогам проведения камеральной или выездной налоговой проверки.

В данной связи интересен тот факт, что статьей 101 НК РФ, устанавливающей порядок вынесения решения по результатам проверки, определено, что обжалование решений налогового органа, вынесенных по результатам проверки, осуществляется в вышестоящий налоговый орган в соответствии со статьей 1012 НК РФ. При этом не ясно, в каком органе заявитель сможет обжаловать решение, вынесенное по результатам рассмотрения акта и материалов налогового контроля цен, если указанный акт был вынесен ФНС России.

Подводя итог вышесказанному относительно порядка проведения налогового контроля в форме камеральных и выездных налоговых проверок и налогового контроля цен, можно заключить, что налоговый контроль цен является частью налогового контроля, поскольку совпадает с указанным явлением по целям, задачам и субъектам.

Необходимо ответить на вопрос о том, образуют ли нормы, регулирующие налоговый контроль цен, институт налогового права.

Для правового института характерны определенные общие положения, принципы, специфические юридические понятия, определяющие особый режим регулирования. Каждый правовой институт выполняет только ему присущие функции и специфичен по сравнению со всеми другими компонентами системы права[[12]](#footnote-12).

Выделяются следующие виды правовых институтов[[13]](#footnote-13):

а) внутриотраслевые - состоят из норм одной отрасли права;

б) межотраслевые - состоят из норм двух и более отраслей (институты опеки и попечительства; собственности);

в) простой институт;

г) сложный институт, или комплексный (институт поставки - включает в себя институты штрафа, неустойки, ответственности);

д) регулятивные;

е) охранительные;

ж) учредительные.

НК РФ содержит нормы, определяющие порядок регулирования налогового контроля трансфертного ценообразования. Основная функция налогового контроля цен – проверка правильности исполнения определенной категорией налогоплательщиков обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц, налога на добычу полезных ископаемых, налога на добавленную стоимость.

Регулирование налогового контроля цен осуществляется на основе единых принципов, положений, с помощью единых норм и правил. Исходя из чего, можно сделать вывод, что совокупность юридических норм налогового права, регулирующих порядок осуществления налогового контроля цен, является правовым институтом.

Определяя особенности института налогового контроля цен, следует обратиться к общим положениям о налоговом контроле, установленным статьей 82 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 указанной статьи налоговый контроль представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

Закрепленное в статье 82 НК РФ определение налогового контроля позволяет выделить ряд признаков, характеризующих указанный правовой институт.

Во-первых, налоговый контроль осуществляется уполномоченными на то органами, то есть, налоговый контроль характеризуется определенным субъектным составом. Уполномоченными на проведение налогового контроля органами являются налоговые органы. В соответствии с пунктом 1 статьи 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей.

Во-вторых, налоговый контроль осуществляется в целях правильности исполнения налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов обязанностей по уплате налогов, сборов. Указанный признак одновременно является основной задачей налогового контроля.

В-третьих, налоговый контроль осуществляется в отношении определенного круга лиц: налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов. Исходя из указанного признака, можно сделать вывод, что налоговый контроль не осуществляется в отношении государственных органов.

## § 3. Принципы налогового контроля цен

Система налогового контроля построена на определенных принципах. «Принцип» в переводе с латинского означает «основа», «основополагающее начало». Под этим термином понимается исходное положение, руководящая идея теории или вида деятельности.

 Представляется, что принципы организации налогового контроля цен включают в себя систему общих для налогового контроля принципов.

Отметим наиболее существенные из принципов налогового контроля цен.

**Принцип законности.** В соответствии с общеправовой позицией Конституционного суда Российской Федерации, законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе связанности государственных органов законом и недопустимости вмешательства контролирующего органа в оперативную деятельность проверяемого[[14]](#footnote-14).

В связи с этим, налоговые органы, будучи обязанными действовать во всех случаях в пределах своей компетенции, в соответствии с законодательством Российской Федерации и соблюдая его (пункт 3 статьи 30, пункт 1 статьи 32 НК РФ), при определении правильности определения цен по сделкам, совершенным между взаимозависимыми лицами, обязаны четко следовать положениям раздела V1  НК РФ. При этом НК РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля.

Определение в качестве основания проверки правильности применения цен по сделкам налогоплательщика взаимозависимости ее сторон признано Конституционным Судом РФ конституционным, как не противоречащее действующему правопорядку[[15]](#footnote-15).

**Принцип всеобъемлющей полноты и единства контроля,** вытекающий из конституционного принципа равенства всех перед законом, означает, что налоговый контроль цен может проводиться при наличии соответствующих оснований в отношении всех налогоплательщиков независимо от их формы собственности, организационно-правовых форм, местонахождения налогоплательщика, объемов налоговых поступлений в соответствующие бюджеты и иных носящих дискриминационный характер оснований. Это означает, что в задачи налогового контроля трансфертного ценообразования, как направленного, в том числе, на определение эффективности действующей налоговой системы, входит не только пополнение доходной налоговой части бюджета (фискальная функция), но и выявление ситуаций излишнего налогового бремени или несправедливого налогообложения, например, в ситуации не отрегулированного двойного налогообложения, что, безусловно, должно быть использовано налоговыми органами при анализе и совершенствовании действующего законодательства.

**Принцип действенности и реальности налогового контроля цен** предполагает, что налоговые органы, основываясь на имеющихся у них и представленных налогоплательщиком сведений, документах, обязаны проводить глубокий анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, проверку правильности и своевременности уплаты им налоговых платежей в бюджет, а также принимать конкретные меры по результатам проверок.

 При этом действенность контроля не означает тотальность контроля, поскольку, очевидно, что аппарат работников налоговых органов не в состоянии за короткий срок проверить значительное число налогоплательщиков, состоящих на их налоговом учете. В этом случае принцип действенности налогового контроля подразумевает концентрацию усилий налоговых органов к налогоплательщикам, потенциально являющихся (на основании детального анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика) грубым нарушителем налоговой дисциплины в части применения механизмов манипулирования трансфертным ценообразованием.

Справедливо, что механизм налогового контроля трансфертного ценообразования не должен быть обременительным для налогоплательщиков. Реализация этого принципа направлена, прежде всего, на повышение результативности (эффективности) налогового контроля, предполагающей в качестве конечной цели помимо собственно увеличения поступлений в бюджет, также дисциплинирование налогоплательщиков по исполнению ими своих налоговых обязанностей и совершенствование с этой точки зрения схемы осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

**Принцип достоверности (доказательности) и объективности** подразумевает, что выявленные налоговым органом на основании объективного изучения фактических обстоятельств случаи манипулирования трансфертными ценами, а соответственно и искажение итоговой суммы налога, подлежащей в бюджет, должны быть документально подтверждены относимыми и допустимыми доказательствами (сведения из официальных источников информации о рыночной цене, надлежащим образом полученные и оформленные результаты экспертизы по определению рыночной стоимости предмета сделки). При этом организация и осуществление контрольных мероприятий должны исключать любую предвзятость и необъективность со стороны проверяющих, обеспечить критическую оценку проверяемых материалов и полноту выводов о действиях проверяемых лиц.

**Регулярность налогового контроля** заключается в проведении контрольных мероприятий на постоянной основе через определенный строго установленный законодательством промежуток времени.

Отметим, что в чистом виде названный принцип не распространяется на налоговый контроль трансфертного ценообразования в силу оснований его проведения. Исходя из положений статьи 10517 НК РФ налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку. Таким образом, вряд ли приходится говорить о регулярности налогового контроля цен в том смысле, что он проводится в обязательном порядке применительно ко всем налогоплательщикам через определенный промежуток времени.

**Превентивный характер налогового контроля цен** заключается, с одной стороны, в привлечении налоговыми органами налогоплательщиков к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, а с другой стороны - к оценке эффективности налоговой системы Российской Федерации с целью его совершенствования.

Одним из механизмов, определяющих превентивный характер налогового контроля цен, является заключение соглашения о ценообразовании для целей налогообложения, порядок заключения которого установлен главой 146 НК РФ.

Указанное соглашение заключается для целей определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения.

Анализ принципов налогового контроля цен позволяет заключить, что регулирование указанной деятельности осуществляется в соответствии с основами, установленными для налогового контроля в целом. Принципы налогового контроля цен позволяют определить правовую основу осуществления налогового контроля цен.

# Глава 2. Законодательное регулирование налогового контроля цен

## § 1. Специфика налогового контроля цен

Правоотношения в рамках осуществления налогового контроля цен предполагают определенный субъектный состав. Налоговый кодекс определяет отношения зависимости, оказывающие влияние на условия и экономические результаты деятельности, через определение лиц, между которыми эти отношения возникают. При этом логично рассмотреть категорию «взаимозависимых лиц» через категории «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения».

Традиционно субъектами права называют лиц, обладающих по закону способностью иметь и осуществлять непосредственно или через своих представителей права и юридические обязанности[[16]](#footnote-16).

Субъекты правоотношений - это отдельные люди или организации, которые в соответствии с нормой права наделены способностью быть участниками правоотношений. Субъектами правоотношений выступают право- и дееспособные физические лица, юридические лица и государство в целом[[17]](#footnote-17).

 Участниками правоотношения по налоговому контролю цен являются налоговый орган и налогоплательщик, совершающий контролируемую сделку.

В систему налоговых органов в соответствии с пунктом 1 статьи 30 НК РФ входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральная налоговая служба России), и ее территориальные органы.

Налоговый контроль цен в Российской Федерации осуществляется налоговыми органами. Об этом говорит статья 10517  НК РФ, указывающая, что проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения.

Никакой другой государственный орган не вправе проводить налоговый контроль трансфертного ценообразования.

Налоговые органы и налогоплательщики, совершаемые контролируемую сделку, наделены правами и обязанностями. Так, налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ, привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов, переводчиков.

В соответствии со статьей 32 НК РФ налоговые органы обязаны, в том числе, соблюдать законодательство о налогах и сборах, осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов.

Далее следует обратиться к понятию «налогоплательщик, совершающий контролируемую сделку». Прежде всего, определим понятие «налогоплательщик».

В соответствии со статьей 19 НК РФ налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги.

Применительно к налоговому контролю цен налогоплательщики согласно статье 23 НК РФ обязаны уплачивать законно установленные налоги и сборы, представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), представлять в налоговые органы и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

В соответствии со статьей 10516 НК РФ налогоплательщики обязаны исчислять налоговую базу исходя из цен, складывающихся на рынке.

Что же касается прав налогоплательщиков, то необходимо выделить право налогоплательщиков исчислить налог исходя из цены договора, если не доказано несоответствие указанной цены рыночной.

Указанное соглашение представляет собой соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения в течение срока его действия в целях обеспечения положений НК РФ о сделках между взаимозависимыми лицами.

Налоговый контроль цен осуществляется при осуществлении налогоплательщиком контролируемой сделки. Понятие контролируемой сделки приведено в статье 10514 НК РФ, в соответствии с которой контролируемыми сделками признаются сделки между взаимозависимыми лицами.

Кроме того, к сделкам между взаимозависимыми лицами приравнивается и ряд иных сделок. Например, сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли.

Налоговый контроль цен напрямую связан с понятием «взаимозависимые лица». Порядку определения взаимозависимых лиц посвящена глава 141 НК РФ. Ранее взаимозависимость лиц определялась в соответствии с нормами статьи 20 НК РФ.

 Интересен вопрос относительно понятия «взаимозависимость», а именно по поводу того, насколько соотносимо указанное понятие с характеристикой положения лиц, в отношении которых оно применяется. Так, по мнению К. Лебедевой «одним из недостатков существующего понятия «взаимозависимость» является несовпадение объема указанного понятия с его содержанием, поскольку не все лица, указанные в качестве взаимозависимых, взаимно друг от друга зависят. Представляется целесообразным заменить это понятие термином «связанные лица», который используется в мировой практике»[[18]](#footnote-18).

В зависимости от порядка признания правоведы подразделяют критерий зависимости в налоговом праве на формальный и судебный[[19]](#footnote-19).

 Рассмотрим подробнее судебный критерий зависимости лиц.

 Судебный критерий зависимости в налоговом праве раскрыт в НК РФ следующим образом. В соответствии с пунктом 7 статьи 1051 суд может признать лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным указанной статьей, если отношения между этими лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

 Таким образом, можно сделать вывод, что перечень оснований, по которым лица могут быть признаны взаимозависимыми при наличии судебного критерия является открытым.

 Следующую группу критериев взаимозависимости лиц представляет взаимозависимость по признаку участия одной организации или физического лица в другой организации. При этом участие может быть как прямым, так и косвенным. В отношении организаций и физических лиц установлена одинаковая минимальная доля участия для признания лиц взаимозависимыми – более 25 процентов. Применительно к взаимозависимости двух и более организаций при прямой зависимости, очевидно, что речь идет о дочерних и зависимых обществах, определяемых в соответствии с акционерным законодательством.

 Еще одну группу критериев взаимозависимости лиц составляет взаимозависимость по признаку управления организацией. Условно взаимозависимость по данной группе критериев можно разделить на прямое и косвенное участие. Так, к прямому участию можно отнести критерий, в соответствии с которым взаимозависимыми могут быть признаны организация и лицо, осуществляющее функции ее единоличного исполнительного органа. В свою очередь, косвенное участие в рассматриваемой группе критериев представлено, например, критерием, согласно которому взаимозависимыми являются организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица.

 В последнюю группу критериев взаимозависимости можно отнести критерии должностного положения и наличия родственных связей между физическими лицами.

 Рассматривая указанную группу критериев, следует обратить внимание на наличие взаимозависимости у физических лиц, если одно лицо находится в подчинении у другого физического лица по должностному положению. НК РФ не раскрывает понятия «должностное положение». В силу прямого указания НК РФ (пункт 1 статьи 11) возможно заимствование этого определения из другой отрасли права, но ни одна норма российского права не содержит подобного определения. Таким образом, определение подчинения одного лица другому лицу, по всей видимости, будет осуществляться из общих представлении о должностном положении лиц в той или иной организации.

 Интересен тот факт, что в соответствии с пунктом 4 статьи 1051  НК РФ лица не признаются взаимозависимыми в случае, если влияние лиц на условия и (или) результаты сделок, совершаемых лицами и (или) экономические результаты их деятельности оказывается в силу их преимущественного положения на рынке. При этом совершенно не ясно, что подразумевал законодатель, определяя отсутствие взаимозависимости по указанному основанию. Связано это, прежде всего, с тем, российское законодательство не содержит понятия «преимущественное положение на рынке». Российское конкурентное законодательство оперирует понятием «доминирующее положение». В связи с чем, можно лишь предполагать, говоря о преимущественном положении того или иного лица на рынке.

Прямое и (или) косвенное участие государства или муниципалитетов в российских организациях само по себе не является основанием для признания таких организаций взаимозависимыми. Они могут быть признаны взаимозависимыми по иным основаниям, предусмотренным статьей 1051 НК РФ.

Согласно пункту 2 статьи 10514 НК РФ не все сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми.

Таким образом, один лишь установленный факт взаимозависимости лиц не является основанием для признания сделки контролируемой. Для указанных целей сделка должна быть не только совершена между взаимозависимыми лицами, но отвечать критериям, установленным пунктом 2 статьи 10514 НК РФ.

Необходимо определить объект налогового контроля цен.

Объектом налогового контроля цен является проверка своевременности и полноты исполнения налогоплательщиком своих налоговых обязанностей по отношению к государству или муниципальному образованию, предполагающая с учетом специфики института трансфертного ценообразования, проверку правильности применения им для целей налогообложения цен сделок, заключенных с взаимозависимыми лицами.

В этом смысле, налоговый контроль цен призван выявлять соответствие применяемых налогоплательщиком цен по таким сделкам действительному уровню рыночных цен товаров (работ, услуг) на соответствующем рынке, и в зависимости от выводов при наличии отклонений определять причины этого и принимать соответствующие корректирующие меры по доначислению сумм налогов, пени либо подтверждать полноту и своевременность уплаты сумм налогов с соответствующих операций.

Исходя из этого, предметом налогового контроля трансфертного ценообразования являются документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком сделках по реализации товаров (работ, услуг), а также все иные носители, содержащую информацию, связанную с вопросами отражения указанных операций для целей налогообложения и исчисления, уплаты в бюджет сумм налогов по этим операциям.

По справедливому мнению О.А. Ногиной[[20]](#footnote-20), предметом налогового контроля,то есть того, что непосредственно подвергается проверке, выступают документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, его действиях (бездействии).

Статья 1051 НК РФ признаёт взаимозависимыми для целей налогообложения организации и физических лиц, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности. Анализируя это определение, можно отметить, что в нем не конкретизируется вопрос о том, должны ли взаимозависимые лица быть налогоплательщиками или плательщиками сборов, могут ли они быть налоговыми агентами или иными налогообязанными лицами, в статье отмечается лишь то, что они являются организациями и физическими лицами.

Подводя итог вышесказанному в настоящем параграфе относительно субъектного состава правоотношений по осуществлению налогового контроля цен, следует отметить, что, безусловно, наличие властного субъекта (ФНС России) и проверяемых субъектов. Определяя проверяемых субъектов, следует указать, что они, по сравнению с нормами НК РФ об осуществлении налогового контроля, специфичны. Так, налоговому контролю цен подвергаются сделки между взаимозависимыми лицами, а так же сделки, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, но, по сути, приравненные к таковым.

## § 2. Основания для проведения налогового контроля цен

Следует определить особенности осуществления рассматриваемой формы налогового контроля. Так, решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами принимается в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в 2012 году не позднее 31 декабря 2013 года; в отношении тех же сделок, доходы и (или) расходы по которым были признаны в 2013 году – не позднее 31 декабря 2015 года.

Основанием для проведения проверки налоговым органом послужат:

- уведомление налогоплательщика о контролируемых сделках;

- извещение налогового органа, проводящего выездную или камеральную проверку налогоплательщика;

- выявление налоговыми органами контролируемой сделки при проведении повторной выездной проверки.

Порядок представления уведомления о контролируемых сделках и требования к этому документу установлены статьей 10516 НК РФ.

Налогоплательщик обязан сообщать в налоговый орган о совершенных им в календарном году контролируемых сделках при соблюдении нескольких условий:

- сделки совершены с взаимозависимыми лицами;

- сделки имеют признаки контролируемых согласно статье 10514 НК РФ;

- контролируемые сделки должны быть совершены на определенную сумму.

Согласно пункту 7 статьи 4 Федерального закона № 227-ФЗ уведомление о контролируемых сделках налогоплательщик должен направлять, если сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным им в календарном году с одним лицом (несколькими лицами, являющимися сторонами контролируемых сделок), в 2012 г. превышает 100 миллионов рублей, а в 2013 г. - 80 миллионов рублей.

Сведения о контролируемых сделках составляются налогоплательщиком за календарный год и направляются в налоговый орган по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) в срок до 20 мая следующего календарного года. Крупнейшие налогоплательщики посылают уведомление в налоговый орган по месту учета в таком качестве.

Уведомление следует подавать по утвержденной налоговым органом форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде. Налогоплательщик не вправе представить уведомление в произвольной форме.

Факт уведомления налогового органа о совершенной налогоплательщиком контролируемой сделке интересен по нескольким причинам. Прежде всего, налоговое законодательство впервые установило подобного рода обязанность для налогоплательщиков. Кроме того, само обстоятельство, что налогоплательщик должен сообщить в налоговый орган о совершенной им сделке, а в дальнейшем еще и подвергнуться проверке этой сделки, необычно.

В целом направление уведомлений о сделках в государственные органы для проведения контроля - не новая практика в российском законодательстве. Например, согласно статье 31 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции»[[21]](#footnote-21) организации должны уведомлять антимонопольные органы о ряде совершаемых ими сделках. Антимонопольные органы, в свою очередь, осуществляют проверку поступивших уведомлений и выносят решения по результатам рассмотрения уведомления.

Возвращаясь к уведомлениям, предусмотренным статьей 10516 НК РФ, следует отметить, что подготовка вышеупомянутых уведомлений может стать дополнительной административной нагрузкой для большинства налогоплательщиков. Оба процесса - сбор пакета документов, обосновывающих применение цен, и подготовка уведомления по контролируемым сделкам - во многом дублируют друг друга.

Что же касается налогов, в отношении которых осуществляется контроль, то налоговым органом при осуществлении налогового контроля проверяется полнота расчета и уплаты следующих налогов:

1) налога на прибыль организаций;

2) налога на доходы физических лиц, уплачиваемого в соответствии со статьей 227 НК РФ, то есть физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, - по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности, а также на доходы нотариусов, адвокатов и других лиц, занимающихся частной практикой, - по суммам доходов, полученных от такой деятельности;

3) налога на добычу полезных ископаемых (в случае если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога, а предметом сделки - добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);

4) налога на добавленную стоимость (в случае если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся (не являющийся) налогоплательщиком налога на добавленную стоимость или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость).

При этом раздел V1 НК РФ не работает в отношении ряда федеральных налогов (акцизы, госпошлина, водный налог и др.), всех региональных и местных налогов (налога на имущество организаций и физических лиц, транспортного налога, земельного налога, налога на игорный бизнес), то есть тех налогов, на налоговую базу которых не влияет показатель выручки (дохода).

В отношении непосредственно сделок с взаимозависимыми лицами необходимо обратить внимание на следующее.

Внутренние сделки (сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация) при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств признаются контролируемыми. Признаки внутренних контролируемых сделок приведены ниже.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Ссылка наНК РФ  | Описание сделок  | Пороговое значение  |
| 1. | Подпункт 1п. 2 ст. 10514 | Сделки между взаимозависимыми лицами | Сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) междууказанными лицамиза соответствующий календарный год превышает 1 млрд руб.  |
| 2. | Подпункт 2п. 2 ст. 10514 | Сделки, в которых одна из сторон является налогоплательщиком НДПИ, исчисляемого по адвалорной налоговой ставке, а предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны сделки объектом НДПИ  | Сумма доходов по сделкам между указанными лицамиза соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.  |
| 3. | Подпункт 3п. 2 ст. 10514 | Сделки, в которых хотя бы одна из сторон является налогоплательщиком: - единого сельскохозяйственного налога; - ЕНВД (если соответствующая сделка заключена в рамках такой деятельности), при этом в числе другихлиц, являющихся сторонами указанной сделки, есть лицо, не применяющее указанные специальные налоговые режимы  | Сумма доходов по сделкам между указанными лицамиза соответствующий календарный год превышает 100 млн руб.  |
| 4. | Подпункт 4п. 2 ст. 10514 | Сделки, в которых хотя бы одна из сторон освобождена от обязанностей налогоплательщика по налогу на прибыль или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку0 процентов в соответствии с п. 5.1 ст. 284 НК РФ, при этомдругая сторона (стороны) сделки не освобождена (не освобождены) от этих обязанностей и не применяет (не применяют) налоговую ставку 0 процентов по указанным обстоятельствам  | Сумма доходов по сделкам между указанными лицамиза соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.  |
| 5. | Подпункт 5п. 2 ст. 10514 | Сделки, в которых хотя бы одна из сторон является резидентом ОЭЗ, налоговый режим в которой предусматриваетспециальные льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте Российской Федерации), при этом другая сторона (стороны) сделки не является (не являются) резидентом ОЭЗ  | Сумма доходов по сделкам между указанными лицамиза соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.  |

Внешние сделки (трансграничные) с взаимозависимыми лицами являются контролируемыми без учета какого-либо порогового значения. Так, например, для банка со 100% участием иностранного банка все сделки с материнским банком будут признаваться контролируемыми.

 Важным нововведением является возможность заключения между крупнейшими налогоплательщиками и налоговыми органами предварительных соглашений о ценообразовании для целей налогообложения. Предметом соглашений является не собственно трансфертная цена, а методика исчисления трансфертных цен по однородным сделкам. Срок действия предварительного соглашения - три года с возможностью пролонгации на два года. Введение налоговых соглашений о ценообразовании должно позволить налогоплательщику предварительно согласовать с налоговыми органами механизм определения цен в контролируемых сделках и их соответствия рыночному уровню и тем самым избежать как доначисления налогов, так и применения пеней и штрафов.

Значительно расширен и список источников информации, используемой при определении соответствия цен, примененных в сделках, рыночным или регулируемым ценам для целей налогообложения. Помимо собственно источников информации, новый Закон устанавливает и их иерархию.

Понятие налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в НК РФ не дано, однако представляется логичным, что оно входит в общее понятие налогового контроля, а значит, совокупность отношений, возникающих при осуществлении налогового контроля цен, входит в предмет налогового права.

Налоговый контроль цен представляет собой дополнительную форму налогового контроля, помимо существующих камеральных и выездных налоговых проверок. Кроме того, отличительной чертой налогового контроля цен является определенная специфичность объекта проверки. Так, в соответствии с нормами раздела V1 НК РФ контроль осуществляется в отношении особого рода сделок – контролируемых сделок, особенности совершения которых установлены указанным разделом НК РФ,

## § 3. Методы налогового контроля цен

Содержание контрольной налоговой деятельности и, соответственно, конкретная форма налогового контроля во многом определяются приемами, применяемыми субъектами контроля. Иными словами, поскольку реализация любой контрольной деятельности происходит путем применения конкретных методов проверки, форма существует в неразрывном единстве с методами контроля.

Методы налогового контроля, в отличие от форм налогового контроля, нормативно не перечислены, в связи с чем, многие ученые дают собственные определения метода налогового контроля.

Так, Химичева Н.И. понимает под методом государственного финансового контроля приемы и способы его осуществления[[22]](#footnote-22).

Ногина О.А. определяет метод налогового контроля как совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или во внебюджетные фонды, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей[[23]](#footnote-23).

Морозова М.А определяет метод налогового контроля как совокупность приемов, используемых должностными лицами контролирующих субъектов для исследования фактического исполнения налогового законодательства объектами контроля, и способов воздействия на проверяемых лиц, с целью обеспечения полной, своевременной уплаты налогов (сборов) в бюджет и внебюджетные фонды[[24]](#footnote-24).

Анализ научной литературы, посвященной методам налогового контроля, позволяет сделать вывод о сложившейся классификации методов налогового контроля:

* общенаучные методы*,* применяемые при любом виде деятельности для исследования объектов контроля, а именно: анализ и синтез, индукция и дедукция, аналогия, моделирование, статистический и логический методы и т.д.;
* специальные эмпирические методы исследования*,* включающие в себя документальный и фактический контроль, а также группу специфических приемов смежных экономических наук, такие, например, как экономический анализ, экономико-математический метод, метод теории вероятностей и математической статистики;

*-* методы воздействия и стимулированияпроверяемых лиц, например, убеждение, поощрение, принуждение, наказание[[25]](#footnote-25).

Давая несколько иную классификацию методов в зависимости от их содержания и основываясь при этом на четко предусмотренных положениях НК РФ, Ю.Ф. Кваша выделяет *организационно-правовые методы налогового контроля, используемые налоговыми органами при проведении налоговых проверок* (привлечение понятых, получение объяснений налогоплательщиков, экспертиза, привлечение специалистов и переводчиков, опрос свидетелей, истребование документов от налогоплательщика (налогового агента), выемка (изъятие) документов, осмотр территорий (помещений), инвентаризация имуществаналогоплательщиков) *и методы налогового реагирования* (требование об уплате налогов, приостановление операций по счетам налогоплательщиков, арест имущества налогоплательщиков, взыскание недоимки по налогам и сборам и пени по ним, заявление ходатайства об аннулировании или приостановлении действия лицензий, предъявление исков в суды общей юрисдикции или арбитражные суды)[[26]](#footnote-26).

А.В. Брызгалин считает, что методами налогового контроля должны быть признаны прогноз, предупреждение, пресечение и восстановление, а затем - применение карательных санкций для общей и частной превенции возможных в будущем нарушений»[[27]](#footnote-27).

Целесообразно дифференцировать методы налогового контроля цен в зависимости от источников информации, служащих основанием для проверки, на документальные и фактические методы[[28]](#footnote-28).

Исходные данные для *документальных методов* налогового контроля трансфертного ценообразования содержатся в первичных документах, регистрах бухгалтерского и налогового учетов, бухгалтерской и налоговой отчетности, прочих документах, полученных налоговым органом от налогоплательщика либо на добровольной, либо принудительно.

В силу позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, «представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы»[[29]](#footnote-29).

Кроме того, «предоставляемые налогоплательщиком в налоговый орган в обоснование своего права на применение какой-либо налоговой выгоды документы должны быть не только достоверными, но и составлять единый комплект, относящийся к определенной операции»[[30]](#footnote-30).

Статьей 10516 НК РФ установлена обязанность налогоплательщиков уведомлять налоговый орган о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках. Сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту его нахождения в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки.

Пунктом 3 статьи 10516  НК РФ установлены требования к составу сведений о контролируемых сделках, которые должны содержаться в уведомлении. Кроме того, в соответствии с пунктом 7 статьи 10517 НК РФ должностное лицо федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, проводящее проверку вправе истребовать документы (информацию) у участников проверяемых сделок, располагающих документами (информацией), касающимися этих сделок.

Истребование документов осуществляется в порядке, аналогичном порядку истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках, установленном статьей 931 НК РФ.

При проведении налоговым органом проверки правильности применения цен по сделкам налогоплательщика налоговый орган обязан провести проверку представленных налогоплательщиком документов на их:

 комплектность и единство;

достоверность и непротиворечивость.

 Представляемые налогоплательщиком в налоговый орган документы должны содержать достоверные сведения о фактических обстоятельствах заключения и исполнения взаимозависимыми сторонами проверяемой сделки. В этом случае налоговым органом проводится анализ соответствия условий сделки фактическим обстоятельствам реализации товара (выполнения работы, оказания услуги), а также сопоставление между собой сведений различных документов.

Среди методов *фактического налогового контроля* цен целесообразно выделить экспертизу. В соответствии с пунктом 1 статьи 10517 НК РФ при проведении проверки цен налоговый орган вправе проводить такие мероприятия налогового контроля как экспертиза, привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля, участие переводчика.

 Основания и порядок назначения и проведения экспертизы приведены в статье 95 НК РФ. В силу положений пункта 1 названной статьи ее применение обусловлено необходимостью разъяснения возникающих при проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, вопросов, требующих специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле. Предметом экспертизы в большинстве случаев является определение уровня рыночной цены (стоимости) товаров, работ, услуг, реализуемых налогоплательщиком по спорной сделке и установление отклонения цены товаров (работ, услуг) проверяемой сделки и рыночной стоимости этих товаров (работ, услуг) на соответствующем рынке. Экспертиза также может касаться отдельных вопросов, необходимых для определения уровня рыночной цены товаров (работ, услуг), например, для установления правильности определения рынка товаров (работ, услуг), определения идентичности (однородности) товаров, работ, услуг. Известны случае назначения налоговыми органами экспертизы корректности результатов экспертизы определения рыночной цены товаров, работ, услуг, проведенной по инициативе самих налогоплательщиков.

Экспертиза в рамках налогового контроля цен активно использовалась налоговыми органами при осуществлении контроля в рамках статьи 40 НК РФ.

В необходимых случаях при проведении налогового контроля цен может быть привлечен специалист, обладающий определенными знаниями и навыками и незаинтересованный в исходе проверки. В рамках проведения этих проверок могут потребоваться специальные знания в определении идентичности (однородности) товаров, работ, услуг, сопоставимости условий сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Пунктом 13 статьи 89 НК РФ предусмотрено, что при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 настоящего Кодекса. В свою очередь, согласно пункта 1 и 2 статьи 92 НК РФ осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Таким образом, обследование, осмотр охватывают отдельные стороны деятельности налогоплательщиков и зачастую выступают частью мероприятий налогового контроля трансфертного ценообразования.

Анализ методов, используемых при осуществлении налогового контроля цен, позволяет сделать вывод о том, что налоговому контролю цен присущи методы, используемые при реализации налогового контроля цен в целом. Одновременно с этим, НК РФ содержит требования относительно уведомления налоговых органов о совершаемых налогоплательщиками контролируемых сделках. Основным методом налогового контроля цен, в этой связи, является проверка полноты исчисления и уплаты налогов на основании представленных налогоплательщиками уведомлений о контролируемых сделках.

# Глава 3. Механизм осуществления налогового контроля цен

# §1. Осуществление налогового контроля цен

Вопросам налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в НК РФ посвящена глава 145 . В некоторых случаях порядок осуществления налогового контроля соответствует привычному порядку, предусмотренному для налоговых проверок по соблюдению норм налогового законодательства. Но есть и специальные положения, применимые только к проверкам полноты расчета и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Следует определить, является ли налоговый контроль цен третьей формой проверок либо он осуществляется в рамках существующих камеральных и выездных налоговых проверок.

Интересна позиция В.Е. Мурзина[[31]](#footnote-31), который считает, что «проверка в рамках главы 145 НК РФ представляет третий вид самостоятельных проверок наряду с камеральными и выездными и имеет скорее камеральный характер». С указанной позицией можно согласиться, так как налоговые проверки, проводимые в рамках налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами, имеют ряд особенностей, отличающих их от камеральных проверок.

Так, перед началом проверки налоговый орган имеет возможность на основании уведомлений, полученных от налогоплательщика, запросить у него документацию о взаимозависимых сделках, функциональном анализе и примененных методах трансфертного ценообразования, благодаря чему сравнить результаты анализа налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность в одной и той же области. И, если документация одного налогоплательщика окажется более обоснованной, чем у другого, налоговый орган может использовать соответствующий подход к проведению своего анализа. При проведении камеральной проверки в рамках статьи 88 НК РФ представление дополнительных материалов до представления налоговой декларации (расчета) не требуется.

Разительно отличаются сроки проведения камеральной проверки и проверки, проводимой в соответствии с главой 145 НК РФ. Если максимальный срок камеральной проверки не может превышать трех месяцев, то максимальный срок проверки налоговым органом полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами может составлять до 21 месяца.

Указанный максимальный срок налоговой проверки цен складывается из следующих составляющих:

1. стандартный срок – 6 месяцев;
2. возможность обычного продления (по решению руководителя налогового органа в исключительных случаях) – срок увеличивается максимум до 12 месяцев;
3. возможность специального продления (в случае, если требуются перевод, экспертиза, подтверждение от иностранного государственного органа) – срок проведения проверки продлевается на срок, не превышающий 6 месяцев;
4. возможность изменения срока специального продления (в случае, если налоговый орган не смог получить необходимую информацию в рамках специального продления) – срок проверки продлевается на 3 месяца.

Проанализировав возможности удлинения срока проведения налоговой проверки цен, можно прийти к выводу о том, что по решению руководителя налогового органа срок проверки может быть продлен до одного года практически в любом случае (при условии обоснования данного случая как исключительного).

Несомненным признаком камеральной проверки, присущим налоговому контролю цен, является проведение последней по месту нахождения налогового органа. Как было указано выше, проверка осуществляется на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения налогового органа, проводящего камеральную или выездную налоговую проверку.

Таким образом, можно выявить достаточное количество признаков, определяющих налоговый контроль цен как камеральную проверку. Правильнее будет указать, что проверка носит камеральный характер.

При проведении проверок цен налоговый орган вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95 - 97 НК РФ. Указанные мероприятия (вызов эксперта, привлечение специалиста, участие переводчика) используются в основном при проведении выездных налоговых проверок.

Проверке полноты исчисления и уплаты налогов налогоплательщиком свойственны, в том числе, черты выездных налоговых проверок. Так, в соответствии с пунктом 8 статьи 10517 НК РФ в последний день проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет и сроки проведения проверки, аналогично тому, как это осуществляется при проведении выездной налоговой проверки.

В случае если по результатам проверки были выявлены факты отклонения цены, применяемой в сделке, от рыночной цены, которые привели к занижению суммы налога в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке уполномоченным лицом должен быть составлен акт проверки.

Акт налоговой проверки направляется проверяемому лицу в течение пяти дней.

Рассмотрение акта, других материалов проверки и письменных возражений осуществляется в порядке, установленном для камеральных и выездных налоговых проверок (статья 101 НК РФ).

Аналогично выездным налоговым проверкам, налоговый орган не вправе проводить две и более проверки в отношении одной сделки (группы однородных сделок) за один и тот же календарный год. В случае если у налогоплательщика, являющегося стороной контролируемой сделки (группы однородных сделок), в отношении указанной сделки (группы однородных сделок) за календарный год была осуществлена проверка и по ее результатам было установлено соответствие условий контролируемой сделки (группы однородных сделок) условиям сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, в отношении указанной сделки (группы однородных сделок) не могут осуществляться проверки у налогоплательщиков, являющихся другими сторонами указанной сделки (группы однородных сделок).

Аналогично выездным налоговым проверкам, статья 10517 НК РФ содержит нормы, позволяющие продлить срок проведения проверки. При проведении обоих видов проверок продление сроков их проведения осуществляется по решению руководителя налогового органа. Интересно то, что при проведении выездной налоговой проверки увеличение срока ее проведения осуществляется путем ее приостановления по решению руководителя налогового органа. Применительно же к проверкам в рамках налогового контроля цен речь идет исключительно о продлении срока ее проведения.

Что касается отличительных черт выездных налоговых проверок и проверок цен, то здесь следует выделить такие как: сроки проверок, отсутствие возможности проведения повторной проверки цен в случаях, установленных для выездной налоговой проверки.

При этом контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Проверка цен в отношении сделки, совершенной в налоговом периоде, не препятствует проведению выездных и (или) камеральных налоговых проверок за этот же налоговый период.

Отдельно стоит вопрос о симметричных корректировках, предусмотренных статьей 10518 НК РФ. В соответствии с указанной статьей в случае доначисления налога налогоплательщику его партнерам, являющимся другой стороной контролируемой сделки, дано право уменьшить свои налоговые обязательства, что, безусловно, является положительным моментом.

Однако в статье 10518 НК РФ содержатся некоторые положения, касающиеся симметричных корректировок, которые можно считать, по меньшей мере, спорными.

Законодательно не урегулированным и практически не реализуемым является применение симметричных корректировок взаимозависимыми иностранными партнерами налогоплательщика, а также российскими представительствами иностранных компаний. В отношении последних этого не позволяет сделать редакция пункта 1 статьи 10518 НК РФ, согласно которому симметричные корректировки «могут быть применены российскими организациями - налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки, при исчислении налогов, указанных в пункте 4 статьи 1053 настоящего Кодекса».

 При проведении налогового контроля цен ФНС России применяются методы, установленные статьей 1057 НК РФ:

1) метод сопоставимых рыночных цен;

2) метод цены последующей реализации;

3) затратный метод;

4) метод сопоставимой рентабельности;

5) метод распределения прибыли.

Как отмечает О.В. Гордеева[[32]](#footnote-32), «идея этих методов состоит в том, чтобы определить интервал рыночных цен (либо иных финансовых показателей согласно выбранному методу, рассчитанных на основании рыночных цен) по сопоставимым сделкам с независимыми лицами или у независимых лиц. В случае если цена сделки (иной финансовый показатель согласно выбранному методу) укладывается в интервал рыночных цен (иных финансовых показателей), цена по такой сделке признается соответствующей рыночной цене. По сути, применение ряда методов основано на необходимости поиска информации у (от) конкурентов из общедоступных источников, включая специализированные базы данных».

Налогоплательщик самостоятельно выбирает метод с учетом результатов проведенного функционального анализа, наличия источников информации и сопоставимости информации из этих источников и ряда других факторов. При этом НК РФ определена приоритетность применяемости методов определения соответствия цены сделки рыночным ценам.

Выбор метода осуществляется последовательно, когда переход к следующему по очередности методу объясняется невозможностью применения предыдущего. При прочих равных условиях должен применяться тот метод, который в полной мере позволит оценить рыночную цену исходя из имеющихся обстоятельств.

При невозможности воспользоваться способами, установленными соответствующим порядком, запрещено применение других методов, как, например, предусмотрено правилами трансфертного ценообразования в отношении ценных бумаг и деривативов[[33]](#footnote-33). Если для определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемых сделок с условиями сопоставляемых сделок между независимыми лицами налогоплательщик применил методы, указанные в НК РФ, или их комбинацию, налоговый орган при осуществлении налогового контроля в связи с осуществлением сделок между взаимозависимыми лицами применяет метод (комбинацию методов), примененный (примененную) налогоплательщиком.

Использование иного метода (комбинации методов) возможно в том случае, если налоговый орган докажет, что метод (комбинация методов), примененный (примененная) налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Налоговый орган не вправе применять в ходе налогового контроля в связи с совершением сделок методы, не предусмотренные НК РФ.

В общем случае приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен. И только если его использовать невозможно либо он не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам, допускается применение иных методов. Например, для сделок по приобретению товара у взаимозависимого лица и последующей перепродаже без переработки в рамках сделки с независимыми лицами приоритетным является применение метода цены последующей реализации.

Следует иметь в виду, что, если цена, примененная в анализируемой сделке, находится в пределах интервала рыночных цен, для целей налогообложения она признается соответствующей рыночной цене.

Если цена, примененная в анализируемой сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, для целей налогообложения принимается цена, соответствующая минимальному значению интервала рыночных цен. Если цена, примененная в анализируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, для целей налогообложения принимается цена, соответствующая максимальному значению интервала рыночных цен.

Также важно заметить, что судом могут быть учтены иные обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия цены, примененной в сделке, рыночной цене, без ограничений, установленных НК РФ по трансфертному ценообразованию. Такое положение позволит налоговым органам использовать аргументы, не предусмотренные НК РФ, и, соответственно, субъективный подход в оценке уровня «рыночности» цены.

В целом, следует отметить, что налоговый контроль цен является новым видом налогового контроля, вобравшим в себя элементы камеральной и выездной налоговых проверок. Вместе с тем, сочетая в себе признаки налоговых проверок, налоговый контроль цен осуществляется в специфической форме. Специфичность налогового контроля цен определяется через особенный субъектный состав налогового контроля цен, необходимость направления в ФНС России уведомления о совершенных контролируемых сделках.

# § 2. Последствия налогового контроля цен. Ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в связи с применением трансфертных цен

Осуществление контролируемых видов сделок предполагает право налогоплательщика самостоятельно пересчитать причитающиеся по сделке налоги исходя из рыночной цены, а также право налогового органа доначислить налоги и пени исходя из установленной рыночной цены.

Действующие положения Налогового кодекса РФ не обязывают налогоплательщиков самостоятельно доначислять налоги, исходя из уровня рыночных цен, но и не запрещают это. Пунктом 3 статьи 1053 НК РФ налогоплательщику предоставлено право самостоятельно применять для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, примененной в сделке, в случае, если цена, фактически примененная в указанной сделке, не соответствует рыночной цене.

Налоговые органы придерживались позиции относительно наличия у налогоплательщика права на доначисление налогов и до вступления в силу Федерального закона № 227-ФЗ. В письме УМНС РФ по г. Москве от 23.02.2000 № 03-12/7031 отмечено, что корректировка, в частности, прибыли по основаниям статьи 40 НК РФ, начисление и уплата налога могут производиться не только по решению налогового органа, но и самим налогоплательщиком.

Порядок осуществления корректировки налоговой базы и сумм соответствующих налогов определен пунктом 6 статьи 1053 НК РФ. В соответствии с указанным пунктом корректировки могут производиться:

организациями одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за соответствующий налоговый период либо, если организация не является налогоплательщиком налога на прибыль организаций, - в сроки, установленные для представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций;

физическими лицами одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц.

Корректировки по налогу на добавленную стоимость и налогу на добычу полезных ископаемых в случаях, предусмотренных пунктом 4 статьи 1053 НК РФ, отражаются в уточненных налоговых декларациях по каждому налоговому периоду, в котором произошло отклонение цен, представляемых одновременно с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций (налогу на доходы физических лиц).

Таким образом, независимо от того, сумма какого налога корректируется, срок корректировки находится в зависимости от даты представления налоговой декларации по налогу на прибыль за налоговый период, в котором произошло искажение суммы налога (в настоящее время - 28 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом).

При этом пени до указанной даты не начисляются даже в том случае, если общий срок уплаты налога истек намного раньше (например, НДС за I квартал должен быть уплачен не позднее 20 апреля, а скорректированный налог - не позднее 28 марта года, следующего за годом, в котором была совершена скорректированная сделка).

По сути, налогоплательщикам предоставляется беспроцентный налоговый кредит, взамен на добровольное представление в налоговый орган скорректированной информации о сделке.

Естественно, что при обнаружении соответствующих занижений сумм подлежащих уплате налогов, налоговым органом самостоятельно производится корректировка соответствующих налоговых баз и сумм налогов.

 Одним из последствий налогового контроля цен является привлечение лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Законодатель новыми статьями 1293 и 1294 НК РФ вводит новые составы налоговых правонарушений и ответственность за их совершение. Речь идет о неуплате или неполной уплате сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, и неправомерном непредставлении уведомления о контролируемых сделках, представлении недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках.

Состав правонарушения, предусмотренного статьей 1293 НК РФ.

Объектом данного правонарушения признаются правоотношения по уплате налогов между организацией и контролирующим органом, возникшие вследствие заключения налогоплательщиками сделки, признаваемой в соответствии НК РФ контролируемой.

Объективная сторона включает в себя действия сторон, направленные на применение в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Санкцией статьи 1293 НК РФ предусмотрено наложение на правонарушителя штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей.

Интересна позиция законодателя в установлении штрафа в зависимости от размера неуплаченного налога.

В соответствии с пунктом 2 статьи 1293 НК РФ налогоплательщик освобождается от ответственности при условии представления им налоговому органу документации, обосновывающей рыночный уровень применяемых цен по контролируемым сделкам. Состав указанных материалов, порядок их представления в налоговый орган.

Федеральным законом № 227-ФЗ предусмотрен переходный период в отношении действия статьи 1293 НК РФ. Так, в соответствии с частью 9 статьи 4 указанного закона:

 при вынесении решения о доначислении налогов за налоговые периоды 2012 - 2013 годов штраф не применяется вообще;

при вынесении решения о доначислении налогов за период с 2014 - 2016 годах размер штрафа составляет 20% (вдвое меньше установленного статьей 1293 НК РФ размера);

 при вынесении решения о доначислении налогов за налоговые периоды начиная с 2017 года штраф взимается полностью, в размере 40% от неуплаченной суммы налога.

При этом Федеральный закон № 227-ФЗ не разъясняет, применяется ли штраф в случае, если уровень цены не отвечает рыночным показателям по объективным причинам, а не в результате манипулирования ценами.

При этом нужно учитывать существующие разъяснения, которые Конституционный Суд Российской Федерации дал в Определении от 04.12.2003 № 441-О: «предусмотренные статьей 40 НК РФ методы расчета цены являются условными методами расчета налоговой базы. Поэтому само по себе применение этих методов не означает наличие вины налогоплательщика. При этом в соответствии со статьей 109 НК РФ, отсутствие вины налогоплательщика является обстоятельством, исключающим ответственность налогоплательщика».

Таким образом, предполагаем, что для взыскания штрафа по 1293 НК РФ орган контроля должен будет доказать наличие *умысла* на уклонение от уплаты налогов в результате манипулирования ценами.

До вступления в силу Федерального закона № 227-ФЗ контролирующий орган вправе был привлекать к ответственности налогоплательщиков ввиду неуплаты или неполной уплаты сумм налога в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в рамках статьи 122 НК РФ, в соответствии с которой в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) происходит неуплата сумм налога (сбора). Ответственность за данное правонарушение устанавливалась в виде штрафа и достигало максимально в размере 40% от неуплаченной суммы налога. Хотелось бы отметить, что для нового вида налогового правонарушения законодатель устанавливает минимальную сумму штрафа в размере 30 000 рублей.

Необходимо отметить, в пункте 1.2 Руководства ОСЭР подчеркивается, что регулирование трансфертного ценообразования носит скорее компенсационно-стимулирующий, а не карательный характер. Поэтому ОЭСР рекомендует вообще отказаться от взыскания штрафов, считая достаточным наказанием для налогоплательщика доначисление ему пени в результате проведенного контроля.

 Статьей 1294 НК РФ установлен штраф за неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения.

 При совершении указанных действий на лицо может быть возложена обязанность выплатить штраф 5 000 рублей.

Объектом данного правонарушения являются правоотношения по уплате налогов между организацией и контролирующим органом, возникшие вследствие заключения налогоплательщиками сделки, признаваемой в соответствии НК РФ контролируемой.

Объективной стороной в данном случае является:

 бездействие налогоплательщика относительно его обязанности представления документов, предусмотренных НК РФ, в налоговый орган либо представление указанной информации позже положенного срока;

действия налогоплательщика, направленные на представление в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения.

До вступления в силу Федерального закона № 227-ФЗ контролирующий орган вправе был привлекать налогоплательщиков к ответственности только в рамках статьи 126 НК РФ, в соответствии с которой непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ. Ответственность за данное правонарушение установлена в виде штрафа, максимальный размер которого составлял 10 000 рублей. Очевидно, что выделение законодателем специальных составов налоговых правонарушений в отдельные статьи свидетельствует об особом внимании государства к контролю за ценой сделок.

 Несомненно, правильна позиция законодателя относительно установления специальных санкций за деяния, выявляемые в ходе налогового контроля цен. Функционирование механизма налогового контроля цен невозможно без наличия соответствующих санкций за нарушение налогового законодательства при осуществлении контролируемых сделок.

# Заключение

 Анализ существующего института налогового контроля цен позволил сделать вывод о том, что указанный институт за последние несколько лет претерпел значительные изменения. По все видимости, связано это, прежде всего, с желанием законодателя приблизить рассматриваемый институт к международным стандартам, заложенным Руководством ОЭСР.

 Так, если до включения в НК РФ раздела V1 регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования осуществлялось статьями 20 и 40 НК РФ, то сейчас сформирован полноценный правовой институт, позволяющий в полной мере представить алгоритм налогового контроля цен.

 Несомненно, что налоговый контроль цен является разновидностью налогового контроля, но обладает при этом специфическими чертами. Так, механизм налогового контроля цен:

* реализуется непосредственно ФНС России, а не территориальными налоговыми органами;
* сочетает в себе признаки камеральной и выездной налоговых проверок;
* осуществляется в отношении определенного объекта – контролируемых сделок;
* имеет свой набор специальных санкций, применяемых в отношении лиц, нарушающих законодательство о контролируемых сделках;
* имеет достаточно продолжительные сроки проведения контрольных мероприятий.

Налоговый контроль цен представляет собой тематический вид налогового контроля, проводимый за отсутствием специальных нормативных положений на основании общих принципов организации и проведения общего налогового контроля. Особенности налогового контроля трансфертного ценообразования выражаются в его периодичности и плановости, последующей форме контрольных действий.

Раздел V1 НК РФ представляет собой комплекс взаимоувязанных правовых норм, который позволяет выделить налоговый контроль цен в системе налогового контроля, что, в свою очередь, определяет налоговый контроль цен в качестве самостоятельного института в рамках налогового контроля.

Вместе с тем, существует ряд недостатков, присущих правовому регулированию налогового контроля цен:

1. Проблематично с достаточной четкостью и определенностью установить рыночную цену сделки для целей определения наличия либо отсутствия занижения налоговой базы. Так, с трудом можно представить нахождение в открытом доступе информации о той или иной сделке. При этом не исключено, что указанная информация может быть в открытом доступе, но возникает вопрос о корректной форме ее изложения и применимости для осуществления налогового контроля цен.

Решение указанной проблемы возможно путем законодательного закрепления не только перечня источников получения информации о сопоставимых сделках, но и требований к составу указанной информации, логичности и корректности ее представления.

1. Данный недостаток, по сути, вытекает из представленного выше и заключается в невозможности получения сведений о тех или иных сделках из форм бухгалтерской отчетности. В соответствии с пунктом 2 статьи 1056  НК РФ при отсутствии (недостаточности) информации о сделке, налоговый орган вправе получить информацию, в том числе из форм бухгалтерской отчетности. Возникает вопрос о том, каким образом налоговый орган сможет получить информацию о конкретной сделке из форм отчетности?

Целесообразно использование информации, содержащейся в формах бухгалтерской отчетности, исключительно в качестве факультативной.

1. Раздел V1  НК РФ содержит ряд положений, открывающих пространство для злоупотреблений со стороны налоговых органов. Так, по сути, остается открытым перечень критериев взаимозависимости лиц и перечень контролируемых сделок: лица могут быть признаны взаимозависимыми, а сделки контролируемыми по решению суда. В условиях отсутствия сформировавшейся правоприменительной практики по указанным вопросам, вполне вероятно, что суды будут принимать сторону налоговых органов при отнесении тех или иных лиц к взаимозависимым, а сделок к контролируемым.

Целесообразно закрепить в НК РФ закрытый перечень критериев взаимозависимости лиц и сделок, относящихся к контролируемым, исключив при этом возможность в судебном порядке относить тех или иных лиц к взаимозависимым и тех или иных сделок к контролируемым.

1. Согласно пункту 2 статьи 10516  НК РФ ФНС России делегировано право утверждать форму (форматы) уведомления о контролируемых сделках, а также порядок заполнения формы и порядок представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме. Указанное обстоятельство привело к чрезмерно объемной форме уведомления.

Решением указанной проблемы возможно путем утверждения указанных форм решением Правительства Российской Федерации, а не ФНС России.

# Библиографический список

Агапова Н.А. Новые правила трансфертного ценообразования // «Право и экономика», 2011, № 9.

1. Алтухова Е.В. Взаимозависимость физических лиц в целях налогообложения //«Право и экономика», 2009, № 10.
2. Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: Автореф. дис. к.ю.н.
3. Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. - М.: Волтерс Клувер, 2006.
4. Белых В.С. Трансфертное ценообразование: современное состояние, проблемы и предложения по совершенствованию // Налоги. 2011. № 2.

Борзунова О. Трансфертное ценообразование: контроль над ценами // «Налоговый вестник», 2011, № 12.

1. Борзунова О.А. Взаимозависимость и налоги: новый аспект под влиянием судебной практики // «Вестник арбитражной практики», 2011, № 4.
2. Бурцева А.М. Налоговая инспекция изменяет цену договора. Права ли она? // Главбух.2003.№8.
3. Гисин Л.М. Трансфертная цена - функционал контроля внутренних банковских рисков // Внутренний контроль в кредитной организации. 2011. № 3. С. 48 - 62.

Гордеева О.В. Ценовой фактор налоговых рисков: трансфертное ценообразование // Финансы. 2012. № 3.

1. Грищенко А. Сделки между взаимозависимыми лицами // Аудит и налогообложение. 2012. № 1. С. 17 - 21.
2. Голишевский В.И. Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР рекомендует // Налоговая политика и практика. 2011. № 9. С. 34 - 37; № 10. С. 50 - 53.

Григораш И.В. Зависимые юридические лица в гражданском праве: опыт сравнительно-правового исследования. М.: Волтерс Клувер, 2007 // СПС «Гарант».

1. Гурова А.В. Факторы формирования и распространения модели поведения налогоплательщика «налоговое планирование. // Налоги (журнал). 2006. №3.
2. Дмитриева К.Н. Трансграничные сделки: уклонение от уплаты налогов или налоговая оптимизация «Налоги» (журнал), 2011, № 4.
3. Кваша Ю.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практические пособие. - M: Юристъ, 2001.
4. Кизимов А.С., Голишевский В.И., Хорохорин М.С. Контроль за трансфертным ценообразованием - фактор конкурентоспособности налоговой системы государства // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 5. С. 42 - 49.
5. Кирова О.А. Новые правила налогового контроля за применением цен по сделкам // Налоговая политика и практика. 2011. № 11. С. 29 - 31.
6. Копина А.А.Взаимозависимые лица: проблемы правовой идентификации. «Налоги», 2009, № 3.
7. Копина А.А. Взаимозависимые лица: прошлое, настоящее, будущее (краткая история развития) // Финансовое право, 2008, №1.

Лебедева К. Притеснение зависимых // Юридическая газета, 2011. № 15. С. 10 - 11.

Лермонтов Ю.М. Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации. // Налоговое законодательство. 2005. №9.

1. Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Маркет ДС, 2007 // СПС «КонсультантПлюс».
2. Морозова В.А. Налоговый контроль как функция управления субъектами предпринимательства (на примере Кировской области): Дисс.канд. экон. наук. Киров, 2003. С.48.

 Мурзин В.Е. Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием // «Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке», 2012, № 1.

1. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран // М.: Волтерс Клувер, 2007.
2. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. - Спб.: Питер, 2002.
3. Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М.: ИД «Городец», 2009.
4. Пиголкин А.С. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов. М.: ОАО «Издательский Дом «Городец», 2003 // СПС «КонсультантПлюс».
5. Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.: Гардарика, 1996.

Соловьев И.Н. Как избежать ошибок при налоговом планировании. Налоговые санкции. - М.: Налоговый вестник, 2002.

Суругин Д.Н. Правовое регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования: Дис. на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М., 2007. С. 86.

1. Стройкова С., Леметюйнен И. Цены под контролем: the present and the future // Консультант. 2009. № 19. С. 38 - 43.
2. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М.: Юридическая литература, 1974. С. 114.
3. Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право: учебно-методический комплекс / Под ред. Н.И. Химичевой. - М: НОРМА, 2007.
4. Шевелева П.А. Налоговое право / под редакцией Н.А. Шевелевой. -M.: Юристъ, 2001.
5. Шестакова Е.В. Трансфертное ценообразование // Валютное регулирование. Валютный контроль. 2011. № 5. С. 44 - 49.
6. Чуряев А.В. Налоговые последствия формирования цены договора: новое в законодательстве и правоприменительной практике // Право и экономика. 2012. № 3. С. 38 - 43.
7. Юмаев М.М. Налогообложение добычи полезных ископаемых: от дифференциации к новой концепции // Налоговая политика и практика. 2011. № 11. С. 60 - 64.
8. Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации: конспект лекций по первой части Налогового кодекса Российской Федерации/ под ред. проф. А.Н. Козырина. М.: ЦППИ, 2007.

# Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СЗ Р Ф от 26.01.2009, № 4, ст. 445.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации // от 31.07.1998 №146-ФЗ (ч.1) // СЗ РФ, №31, 03.08.1998, ст. 3824. и от 05.08.2000 №117-ФЗ (ч.2) // СЗ от 07.08.2000, №32, ст. 3340.
3. Гражданский Кодекс РФ. Федеральный закон от 30.11.1994 №51-ФЗ (ч. 1) // СЗ РФ, 05.12.1994, №32, ст. 3301, и от 26.01.1996 №14-ФЗ (ч. 2)//СЗ РФ, 29.01.1996, №5, ст. 410.
4. Арбитражный процессуальный Кодекс РФ. Федеральный закон от 24.07.2002 №95-ФЗ// СЗ РФ, 29.07.2002, №30, ст. 3012.
5. Федеральный Закон от 27.07.2006 №137-Ф3 «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового Кодекса РФ и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». // СЗ, 31.07.2006, №31 (1ч.), ст. 3436.
6. Федеральный закон от 26.12.1995 №208-ФЗ «Об акционерных обществах». // СЗ , 01.01.1996, №1, ст. 1.
7. Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции» // СЗ РФ 31.07.2006 № 31 (1ч.), ст. 3434.
8. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // СЗ РФ от 25.07.2011, № 30 (ч. 1), ст. 4575.
9. Федеральный закон от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». // СЗ, 16.02.1998, №7, ст. 785.
10. Закон РФ от 21.03.91 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации». // Ведомости СНД и ВС РСФСР, 11.04.1991, №15, ст. 492.
11. Постановление Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ 04.10.2004, № 40, ст. 3961.
12. Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 №329 «Об утверждении положения о Министерстве финансов РФ». // СЗ РФ, 02.08.2004, №31, ст. 3258.
13. Приказ ФСФР России от 09.11.2010 № 10-66/пз-н // Российская газета № 271 от 01.12.2010.
14. Приказ ФСФР России от 09.11.2010 № 10-67/пз-н // Российская газета № 271 от 01.12.2010.

**Письма**

1. Письмо УМНС РФ по г. Москве от 23.02.2000 № 03-12/7031 // «Московский налоговый курьер», № 6, 2000.
2. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.03.2003 №71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового Кодекса Российской Федерации». // Вестник ВАС РФ, 2003, №5.

# Решения судов

1. Постановление Конституционного суда РФ от 16.07.2004 №14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева». // СЗ РФ от 26.07.2004 №30 ст. 3214.
2. Постановление Конституционного суда РФ от 28.03.2000 №5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.Б. Савченко». // СЗ РФ от 03.04.2000 №14 ст. 1533.
3. Определение Конституционного суда РФ от 04.12.2003 №441-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации». // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации, 2004, №3.
4. Постановление Пленума Верховного суда РФ №41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11.06.1999 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового Кодекса РФ». // Российская газета, №128,06.07.1999.
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. // «Вестник ВАС РФ», № 12, декабрь, 2006.
6. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.05.2004 №13860/03. // Вестник ВАС РФ, 2004, № 9.
7. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.08.2004 №3009/04. // Вестник ВАС РФ, 2004, №12.
8. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.03.2006 №10762/05. // Вестник ВАС РФ, 2006, №7.
9. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 08.02.2005 №10423/04. // Вестник ВАС РФ, 2005, №6.
10. Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда РФ от 23.05.2006 №14766/05. // Вестник ВАС РФ, 2006, №8.
11. Постановление Президиума ВАС РФ от 06.04.2010 № 17036/09. //«Вестник ВАС РФ», № 6, июнь, 2010.
12. Постановление ФАС УО от 25 апреля 2006 г. № Ф09-3019/06-С7 по делу № А60-37240/05.

# Акты международного права

1. Руководство Организации по экономическому сотрудничеству и развитию «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» 1995 г. // http://www.oecd.org/docume№t/34/0,3746,e№\_2649\_33753\_1915490\_1\_1\_1\_1,00.html.
1. СЗ РФ № 31, 03.08.1998, ст. 3824. [↑](#footnote-ref-1)
2. Борзунова О. Трансфертное ценообразование: контроль над ценами // «Налоговый вестник», 2011, № 12. [↑](#footnote-ref-2)
3. СЗ РФ № 32 от 05.12.1994, ст. 3301. [↑](#footnote-ref-3)
4. http://www.oecd.org/document/34/0,3746,en\_2649\_33753\_1915490\_1\_1\_1\_1,00.html [↑](#footnote-ref-4)
5. Гордеева О.В. Ценовой фактор налоговых рисков: трансфертное ценообразование // Финансы. 2012. № 3. С. 33 - 37. [↑](#footnote-ref-5)
6. СЗ РФ от 25.07.2011, N 30 (ч. 1), ст. 4575. [↑](#footnote-ref-6)
7. Борзунова О. Трансфертное ценообразование: контроль над ценами // Налоговый вестник. 2011. N 12. С. 32 - 48. [↑](#footnote-ref-7)
8. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран // М.: Волтерс Клувер, 2007. [↑](#footnote-ref-8)
9. Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России // М.: Норма, 2004. [↑](#footnote-ref-9)
10. Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М.: ИД «Городец», 2009, с. 169. [↑](#footnote-ref-10)
11. СЗ РФ 04.10.2004, N 40, ст. 3961. [↑](#footnote-ref-11)
12. Пиголкин А.С. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов. М.: ОАО «Издательский Дом «Городец», 2003 // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-12)
13. Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Маркет ДС, 2007 // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-13)
14. Постановление Конституционного суда РФ от 16.07.2004 №14-П. [↑](#footnote-ref-14)
15. Определение Конституционного суда РФ от 04.12.2003 г. №441-0. [↑](#footnote-ref-15)
16. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М.: Юридическая литература, 1974. С. 114. [↑](#footnote-ref-16)
17. Мелехин А.В. Теория государства и права: Учебник. М.: Маркет ДС, 2007 // СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-17)
18. Лебедева К. Притеснение зависимых // Юридическая газета, 2011. № 15. С. 10 - 11. [↑](#footnote-ref-18)
19. Суругин Д.Н. Правовое регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования: Дис. ... на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М., 2007. С. 86. [↑](#footnote-ref-19)
20. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. - Спб.: 2002. С.109. [↑](#footnote-ref-20)
21. СЗ РФ 31.07.2006 № 31 (1ч.), ст. 3434. [↑](#footnote-ref-21)
22. Химичева Н.И., Покачалова Е.В. Финансовое право: учебно-методический комплекс / Под ред. Н.И. Химичевой. - М: НОРМА, 2007. С. 152. [↑](#footnote-ref-22)
23. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. - Спб.: Питер, 2002. С.122. [↑](#footnote-ref-23)
24. Морозова В.А. Налоговый контроль как функция управления субъектами предпринимательства (на примере Кировской области): Дисс.канд. экон. наук. Киров, 2003. С.48. [↑](#footnote-ref-24)
25. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории -Спб.: Питер. С.122.; Кваша Ю.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практические пособие. - M: Юристъ, 2001. C.184-I86.; Шевелева П.А. Налоговое право / под редакцией Н.А. Шевелевой. -M.: Юристъ, 2001. С.262. [↑](#footnote-ref-25)
26. Кваша Ю.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практические пособие. - М.: Юристь, 2001. C.68-I03. [↑](#footnote-ref-26)
27. Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / под редакцией А.В. Брызгалин - М: Аналитика-пресс,1998. С.409. [↑](#footnote-ref-27)
28. Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.: Гардарика, 1996. С. 14. [↑](#footnote-ref-28)
29. Пункт 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Под налоговой выгодой ВАС РФ понимает 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. [↑](#footnote-ref-29)
30. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.03.2006 №10762/05. [↑](#footnote-ref-30)
31. Мурзин В.Е. Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием // «Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке», 2012, № 1. [↑](#footnote-ref-31)
32. Гордеева О.В. Ценовой фактор налоговых рисков: трансфертное ценообразование // Финансы. 2012. N 3. С. 33 - 37. [↑](#footnote-ref-32)
33. Приказ ФСФР России от 09.11.2010 № 10-66/пз-н // Российская газета № 271 от 01.12.2010 и Приказ ФСФР России от 09.11.2010 № 10-67/пз-н // Российская газета № 271 от 01.12.2010. [↑](#footnote-ref-33)