



12'2015

# НАЛОГИ И налоговое планирование

- **Юридический адрес предприятия (организации): как разрешить претензии налоговой инспекции в случае его несовпадения с фактическим адресом?**
- **Расчеты по НДС: позиция налоговых органов и Верховного Суда РФ**
- **Переквалификация сделок налоговыми органами в контексте постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25**
- **Учет перечисленных авансов при создании резерва по сомнительным долгам в целях налога на прибыль**



**Журнал  
НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ  
ПЛАНИРОВАНИЕ  
№ 12/2015**

ISSN 2074-6725

Журнал зарегистрирован  
в Комитете Российской  
Федерации по печати

Свидетельство о регистрации  
№ 013507 от 12.04.1995

Отдел рекламы:  
тел. (495) 664-27-94  
e-mail: reklama@panor.ru

**Журнал распространяется**  
через каталоги ОАО «Агентство  
"Роспечать"»,  
(индекс на полугодие – 32907)  
и «Почта России»  
(индекс на полугодие – 12559),  
а также путем прямой  
редакционной подписки.

**Отдел подписки:**  
Тел./факс: 8 (495) 664-27-61

© Издательский Дом «Панорама»  
<http://www.panor.ru>

**Генеральный директор  
ИД «Панорама» –**  
Председатель Некоммерческого  
фонда содействия развитию  
национальной культуры  
и искусства  
**К.А. Москаленко**

**Издательство «Афина»:**  
**Главный редактор издательства  
канд. экон. наук  
В.В. Цыпленков**  
Почтовый адрес: 125040, Москва,  
а/я 1, ООО «Панорама»

Адрес редакции: Москва,  
Бумажный проезд, 14, стр. 2

Учредитель:  
Закрытое акционерное общество  
«Редакция журнала  
«Налоги и налоговое  
планирование», 109316, Москва,  
Волгоградский проспект, д. 12

Журнал издается под эгидой Академии  
общественно-экономических наук и  
предпринимательской деятельности

Тел.: 8 (985) 922-98-49,  
8 (495) 664-27-92  
<http://nalog.panor.ru>

При работе с изданием  
использовалась справочно-  
правовая система ГАРАНТ

Подписано в печать 23.11.2015  
Бумага офсетная

# СОДЕРЖАНИЕ

## НОВОСТИ ДНЯ.....6

### АКТУАЛЬНЫЙ ВОПРОС

*Сергеева Е.В.*

#### **Юридический адрес предприятия (организации): как разрешить претензии налоговой инспекции в случае его несовпадения с фактическим адресом?..... 8**

Большинство организаций не имеет в собственности помещения, в котором осуществляется уставная деятельность, поэтому повсеместно сложилась практика, когда организация арендует помещение под свою деятельность. В условиях нестабильности экономической ситуации организации нередко ищут аренду подешевле. Однако в уставных документа по-прежнему значится старый адрес. Иногда учредители и руководители даже не предполагают, какие неприятности могут ждать организацию, в том числе, со стороны налогового органа.

*Пшеничная Е.В.*

#### **Порядок заполнения счетов-фактур при реализации оборудования, если оплата предусмотрена в российских рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте..... 16**

В связи со сложившейся сложной экономической ситуацией для многих субъектов бизнеса стал актуальным вопрос о заключении и исполнении договоров, в которых цена указана в иностранной валюте или в условных денежных единицах.

## НАЛОГОВАЯ ПРАКТИКА

*Голощапов Н.А., Прокудина Н.А., Давыдов В.С.*

#### **Налоговый контроль над сделками между взаимозависимыми лицами – практические аспекты завершения переходного периода..... 22**

В статье раскрыты основные аспекты, важные для налоговых юристов, в том числе в отношении каких сделок проводится контроль ценообразования со стороны налоговых органов, как определяется взаимозависимость сторон сделки, последствия признания сделок контролируемыми, формы и сроки проведения соответствующих налоговых проверок. Высказывается мнение и даются рекомендации, касающиеся уведомления о сделках взаимозависимых лиц, а также преимущества и недостатки решения, о принятии которого в скором времени придется вновь задуматься многим руководителям и бухгалтерам.

## КОММЕНТАРИИ СПЕЦИАЛИСТА

*Шишкин Р.Н.*

#### **Комментарий Обзора судебных актов, вынесенных Конституционным судом РФ по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года, направленных письмом ФНС России от 17.07.2015 № СА-4-7/12690@ ..... 37**

В последнее время Конституционный суд РФ все более часто стал высказываться по вопросам налогообложения. В июле 2015 г. ФНС России систематизировала наиболее значимые позиции Конституционного суда. В представленном материале представлен развернутый комментарий указанных выводов и возможных последствий для налогоплательщиков.

*Ежова О.Ю.*

#### **Расчеты по НДС: позиция налоговых органов и Верховного Суда РФ..... 42**

Комментируется правовая позиция налоговой службы и Верховного Суда РФ на основе рассмотрения и анализа письма ФНС России от 17.07.2015 № СА-4-7/12693@.

**РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ**

**Авдийский В. И.** –  
председатель редакционного  
совета, д.э.н., профессор,  
заслуженный работник МВД  
СССР, декан факультета  
«Анализ рисков и экономическая  
безопасность» ФГОБУ ВО  
«Финансовый университет при  
Правительстве РФ»

**Газарян А. В.,**  
к.э.н., заместитель  
генерального директора  
по аудиту – руководитель  
департамента аудита ЗАО «МКД»

**Гончаренко Л. И.,**  
д.э.н., профессор, заведующая  
кафедрой «Налоги  
и налогообложение»  
ФГОБУ ВО «Финансовый  
университет при Правительстве РФ»

**Джалчинов Д. Л.,**  
партнер, руководитель  
российской налоговой практики  
международной юридической  
компания 大成 Dentons

**Ендовицкий Д. А.,**  
д.э.н., профессор, ректор  
Воронежского государственного  
университета

**Енина В. В.,**  
директор компании «МаркПриор»,  
магистр права (LL.M, University of  
Manchester)

**Жильцов Д. П.,**  
заместитель генерального  
директора ООО «Росэкспертиза»

**Михайлова О. Р.,**  
к.ю.н., судья Арбитражного  
суда г. Москвы в отставке, член  
Экспертного совета при ТПП  
РФ по совершенствованию  
налогового законодательства и  
правоприменительной практики

**Панков В. В.,**  
д.э.н., профессор, ФГБОУ ВПО  
«РЭУ им. Г. В. Плеханова»

Приглашаем авторов к сотрудничеству.  
Статьи, консультации и комментарии  
в журнале публикуются  
на безвозмездной основе.

*Платонов И.Э.*

**Переквалификация сделок налоговыми органами в  
контексте постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015  
№ 25..... 47**

В статье проанализированы проблемные вопросы налогово-  
го законодательства России, связанные с налоговым контро-  
лем, в части переквалификации сделок.

*Шатилова Е.С.*

**Об учете стоимости полученных безвозмездно работ  
по реконструкции ОС для целей налога на прибыль,  
в том числе в первоначальной стоимости ОС:  
комментарий письма Минфина России от 01.09.2015  
№ 03-03-06/1/50225 ..... 56**

В комментарии анализируется ситуация в отношении право-  
мерности увеличения первоначальной стоимости основного  
средства при получении налогоплательщиком работ по ре-  
конструкции безвозмездно, т.е. в ситуации, когда расходы  
на реконструкцию непосредственно налогоплательщиком не  
понесены.

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

*Фуфаева Ю.М.*

**Учет перечисленных авансов при создании резерва  
по сомнительным долгам в целях налога  
на прибыль ..... 60**

Возможность создавать в налоговом учете резерв по сомни-  
тельным долгам, регламентированная ст. 266 НК РФ, это от-  
личный инструмент снижения налоговой нагрузки по налогу  
на прибыль организаций. Правила создания в налоговом  
учете резерва по сомнительным долгам четко определены.  
Однако ответа на вопрос, можно считать сомнительным дол-  
гом перечисленный организацией своему поставщику аванс,  
по которому поставщик задерживает поставку товаров (ра-  
бот, услуг), и создавать по этой сумме резерв или же нет, –  
прямого указания ст. 266 НК РФ не содержит.

*Селедцова Е.В.*

**Продавец заявляет налог к вычету при возврате  
товара налогоплательщиком НДС..... 64**

Для организаций, занимающихся торговой деятельностью,  
возврат товаров от покупателей – довольно распространен-  
ная ситуация. По разным причинам возвращаются не только  
бракованные, но и качественные товары. Ошибки в оформле-  
нии возврата могут привести к тому, что организация не  
сможет реализовать свое право на вычет НДС по возвра-  
щенному товару.

Это особенно важно, когда продавец использует общую си-  
стему налогообложения и является плательщиком НДС, а  
организация-покупатель на спецрежиме или является фи-  
зическим лицом. Поэтому подробно остановимся именно на  
ситуации, когда покупатель-нелпательщик НДС возвращает  
ранее оприходованный качественный товар продавцу – пла-  
тельщику НДС.

*Бущая И.М.*

**Учет в целях налогообложения прибыли организаций  
услуг по ремонту, техническому обслуживанию  
автотранспортных средств..... 69**

Сегодня практически все организации при осуществлении  
деятельности используют автотранспортные средства. Все  
знают, что любое автотранспортное средство недолговечно  
и на практике для поддержания его технического состояния  
организация осуществляет его ремонт. Следовательно, ор-  
ганизация несет расходы.

И у многих возникает вопрос: а можно отнести на затраты  
при исчислении налога на прибыль такие расходы, если ав-  
тотранспортное средство находится в лизинге, или можно  
отнести на расходы, только если автомобиль находится в  
собственности у организации?

## КОНСУЛЬТАЦИИ ЮРИСТА

*Беспалова С.Д.*

### **Возможность привлечения организации к ответственности, если нарушение сроков выплаты отпускных произошло не по ее вине ..... 74**

Рассмотрены правовые последствия для работодателя в случае нарушения сроков выплаты отпускных.

*Разумова И. В.*

### **Привлечение к ответственности за неуплату, неполную уплату сумм НДС, ранее излишне возмещенного налогоплательщику..... 79**

В предлагаемой статье рассмотрена ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), по результатам выездной налоговой проверки в случае, если по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС налоговый орган принял решение о возмещении налога.

## **ЧИТАТЕЛИ СПРАШИВАЮТ – МЫ ОТВЕЧАЕМ .....83**

## **КОНКУРС «ЗА ВЕРНОСТЬ ТРАДИЦИЯМ И БЕЗУПРЕЧНУЮ РАБОТУ».....86**

## **МЕРОПРИЯТИЯ И СОБЫТИЯ ..... 88**

## **УКАЗАТЕЛЬ СТАТЕЙ, ОПУБЛИКОВАННЫХ В 2015 Г. ....90**

# CONTENTS

<b>NEWS OF THE DAY</b> .....	6
------------------------------	---

## ACTUAL QUESTION

*Sergeeva E.*

<b>The legal address of the enterprise (organization): how to resolve the claims of tax inspection in case of discrepancy with the actual address?</b> .....	8
--	---

Most organizations do not have room in the property in which the statutory activities, so universally established practice, when the organization leases space for its activities. Given the instability economic situation, organizations are often looking for rent is cheaper. However, the statutes, still, appears the old address. Sometimes founders and leaders did not even suggest what kind of trouble can expect the organization, including the part of the tax authority.

*Pshenichnaya E.*

<b>The procedure for filling the invoices in the implementation of equipment, if the payment is provided in Russian rubles in the amount equivalent to the amount in foreign currency</b> .....	16
---	----

Due to the current difficult economic situation for many business entities it became urgent question of the negotiation and execution of contracts in which the price is in a foreign currency or in conventional monetary units.

## TAX PRACTICE

*Goloschapov N., Prokudina N., Davydov V.*

<b>Tax control over related-party transactions: practical aspects of the transition period termination</b> .....	22
--	----

The article deals with the key aspects important for tax lawyers, including transactions that are subject to pricing control of the tax authorities, establishment of interdependence between the parties of the transaction, the consequences of admission of controllable transactions, forms and terms of respective tax inspections. It also contains opinions and recommendations concerning transfer pricing reporting as well as the benefits and drawbacks of the decision to be taken soon by many managers and accountants.

## COMMENTS OF A SPECIALIST

*Shishkin R.*

<b>Review of Review of judicial acts rendered by the Constitutional court of the RF on tax issues for the period of 2014 and first half of 2015, sent by the letter of the FTS of Russia from 17.07.2015 № SA-4-7/12690@</b> .....	37
--	----

Recently, the Constitutional Court of the Russian Federation increasingly began to speak out on tax issues. In July 2015 the Federal tax service of Russia systematized the most important position of the constitutional court. The submission presents a detailed review of these findings and possible implications for taxpayer.

*Ejova O.*

<b>The calculation for VAT: the position of the tax authorities and the Supreme Court of RF</b> .....	42
---	----

Comments on the legal position of the tax authorities and the Supreme Court based on the review and analysis of the letter FTS of Russia from 17.07.2015 № SA-4-7/12693@.

*Platonov I.*

<b>Skill conversion agreements by tax control organs in context of determination Plenum Supreme Court of RF at 23.06.2015 № 25</b> .....	47
--	----

In this article analyzed problem questions tax legislation of Russia that connected with tax control to skill conversion agreements.

*Shatilova E.*

<b>About the cost contributions of works on reconstruction of fixed assets for the purposes of income tax, including the original cost of fixed assets: review of the letter of the Ministry of Finance of Russia from 01.09.2015 No. 03-03-06/1/50225</b> ....	56
---	----

The commentary analyzes the situation in regard to the validity of increasing the initial cost of the fixed asset upon receipt by the taxpayer of reconstruction gratuitously, that is in a situation where the cost of reconstruction directly by the taxpayer is incurred.

## TAXATION

*Fufaeva Yu.*

<b>Consideration of these advances where provision for doubtful debts for the purposes of income tax</b> .....	60
--	----

The ability to create in tax accounting allowance for doubtful debts, as regulated by article 266 of the tax code, is an excellent tool to reduce the tax burden on the tax on profit of organizations. Rules of creation of tax accounting of reserve for doubtful debts is clearly defined. However, the question listed organization their supplier the advance payment, which the supplier delays the supply of goods

(works, services), can be considered as doubtful debt and to create this amount of reserve, or not – a direct reference to article 266 of the Russian tax code does not contain.

*Seledtsova E.*

**Seller declares tax deductible for VAT returns deadbeat..... 64**

For organizations engaged in commercial activities, the return of goods from buyers – it is quite a common situation. For various reasons, not only returning defective, but also high quality products. Errors in the design of the return may lead to the fact that the organization will not be able to exercise their right to deduct VAT on the returned goods. This is especially important when the seller uses a common system of taxation for VAT, and the organization – the customer uses special tax regimes, or individual. Thus, it describes in detail at the situation when the buyer returns the VAT – paying previously entered in the books – seller of the product quality as a VAT payer.

*Butskaya I.*

**Accounting for the purpose of profits tax services on the repair, maintenance vehicles..... 68**

Today, virtually all organizations carrying out activities using vehicles. Everyone knows that any vehicle is short-lived and, in practice, to maintain its technical condition organization carries out repairs. And, therefore, the organization bears the cost. And many have a question: «but can be attributed to costs when calculating income tax such costs, if the vehicle is leased or can be attributed to the cost only if the vehicle is owned by the organization?». These are questions we have to answer today.

**LEGAL ADVICE**

*Bespalova S.*

**The possibility of attracting the organization to liability if the breach of terms of payment of vacation pay was not her fault ..... 74**

Considered the legal consequences of the employer for breach of terms of payment of vacation pay.

*Razumova I.*

**Prosecution for non-payment, partial payment of the VAT amounts previously reimbursed to the taxpayer too..... 79**

This article is considered responsible for the non-payment or incomplete payment of the amount of tax ( fee) as a result of underestimation of the tax base of a wrong calculation of tax (fee ), or other unlawful actions ( inaction), according to the results of a field tax audit, in case if by results of cameral tax inspection the tax Declaration under the VAT, the tax authority took the decision to refund tax.

**THE READER ASKS, WE ANSWER .....83**

**THE COMPETITION «FOR LOYALTY TO PROFESSION AND EXCELLENT WORK» .....86**

**ACTIVITIES AND EVENTS .....88**

**INDEX OF ARTICLES, PUBLISHED IN 2015.....90**

УДК 336.226.12

## Налоговый контроль над сделками между взаимозависимыми лицами: практические аспекты завершения переходного периода

**Голощاپов Н.А.,**

генеральный директор, юридическая компания «Ди Си Оу»,

**Прокудина Н.А.,**

юрист, юридическая компания «Ди Си Оу»,

194100, Санкт-Петербург, ул. Новолитовская, д. 15, литер А, бизнес-центр «Аквилон», 6 этаж, оф. 617-619

E-mail: law@davydovlaw.ru

**Давыдов В.С.,**

научный консультант, юридическая компания «Ди Си Оу», адвокат, арбитражный управляющий.

E-mail: arbitr@davydovlaw.ru

*В статье раскрыты основные аспекты, важные для налоговых юристов, в том числе в отношении каких сделок проводится контроль ценообразования со стороны налоговых органов, как определяется взаимозависимость сторон сделки, последствия признания сделок контролируемыми, формы и сроки проведения соответствующих налоговых проверок. Высказывается мнение и даются рекомендации, касающиеся уведомления о сделках взаимозависимых лиц, а также преимущества и недостатки решения, о принятии которого в скором времени придется вновь задуматься многим руководителям и бухгалтерам.*

**Ключевые слова:** налоговый контроль; сделки между взаимозависимыми лицами; контролируемые сделки; доли участия; налоговые проверки; доходы; расходы; штрафные санкции.

UDC 336.226.12

## Tax control over related-party transactions: practical aspects of the transition period termination

**Goloschapov N.,**

Director General, DCO, LLC law firm,

**Prokudina N.,**

Lawyer, DCO, LLC law firm

194100, St. Petersburg, Novolitovskaya str., 15 liter A, office 617-619

E-mail: law@davydovlaw.ru

**Davydov V.,**

Council of the DCO, LLC law firm, Advocate, Licensed insolvency officer

E-mail: arbitr@davydovlaw.ru

*The article deals with the key aspects important for tax lawyers, including transactions that are subject to pricing control of the tax authorities, establishment of interdependence between the parties of the transaction, the consequences of admission of controllable transactions, forms and terms of respective tax inspections. It also contains opinions and recommendations concerning transfer pricing reporting as well as the benefits and drawbacks of the decision to be taken soon by many managers and accountants.*

**Keywords:** tax control; related-party transactions; controllable transactions; share ownership; tax inspections; incomes; expenses; penal sanctions.

Многие налогоплательщики не придали значение и не обратили особое внимание на то, что с 1 января 2014 г. в Российской Федерации окончился переходный период, установленный с 1 января 2012 г. для контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ

Особо следует отметить то, что суммовой лимит доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами на территории Российской Федерации в 2014 г. сократился до 1 млрд руб. за календарный год в отличие от 3 млрд руб. и 2 млрд руб. за 2012 и 2013 гг. соответственно. Ужесточились и штрафные санкции за неуплату и неполную уплату сумм налога в результате применения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с рыночными.

Если за налоговые периоды 2012–2013 гг. штрафная санкция в порядке ст. 129.3 НК не применялась вовсе, то в отношении доначислений за налоговые периоды 2014–2016 гг. штраф составляет 20 % от неуплаченной суммы налога, а с 2017 г. штраф будет составлять 40 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб.

*В связи с этим становится ясно, что на фоне ужесточения налогового контроля особенно актуальными становятся такие вопросы: как выявить сделки, подпадающие под ценовой контроль; определить соответствие цен рыночному уровню и правильным образом информировать налоговые органы о проведении контролируемых сделок.*

Итак, с 1 января 2012 г. в российском законодательстве появился новый вид налоговых проверок – **проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.**

Вместо двух статей НК РФ, посвященных налоговому контролю над ценами, применяемыми в сделках, действует раздел V.1, состоящий из шести глав. Положения ст. 20 и 40 НК РФ применяются в настоящее время только к сделкам, доходы и (или) расходы по которым были признаны налогоплательщиками в целях исчисления налога на прибыль до 1 января 2012 г. (п. 6 ст. 4 Закона № 227-ФЗ).

Новый раздел НК РФ применяется к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в целях исчисления налога на прибыль (в соответствии с гл. 25 НК РФ) с 1 января 2012 г. (п. 5 ст. 4 Закона № 227-ФЗ).

В первую очередь следует обратить внимание на то, в каких сделках согласно разделу V.1 НК РФ налоговые органы могут проверить соот-

ветствие цен рыночному уровню. В данном разделе НК РФ такие сделки названы контролируруемыми.

Ранее, согласно п. 2 ст. 40 НК РФ, налоговые инспекции могли в рамках налогового контроля проверить правильность применения цен в сделках между взаимозависимыми лицами, во внешнеторговых и бартерных сделках и в других сделках в случае, если цены в них отклоняются более чем на 20 % от цен, применяемых данным налогоплательщиком по идентичным или однородным товарам, работам, услугам. Сумма сделки значения не имела.

С 1 января 2012 г. контролю подлежат сделки между взаимозависимыми лицами, отвечающие определенным условиям, перечисленным в ст. 105.14, и приравненные к ним сделки.

Цены, применяемые налогоплательщиком при осуществлении сделок с лицами, с которыми он не является взаимозависимым, признаются рыночными (подп. 2 п. 4 ст. 105.15 НК РФ), т.е. налоговые органы в рамках рассматриваемого вида налогового контроля их не проверяют и документацию по таким сделкам в целях налогового контроля запрашивать не вправе.

## **Взаимозависимость сторон сделки**

В п. 1 ст. 105.1 НК РФ дается определение понятию взаимозависимых лиц для целей налогообложения, а также изложены общие условия такой взаимозависимости. Так, взаимозависимыми для целей налогообложения признаются лица, особенности отношений между которыми могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Для определения влияния, составляющего взаимозависимость, не имеет значения то, может ли оно быть оказано непосредственно и самостоятельно одним лицом или совместно вместе с другими взаимозависимыми лицами.

Взаимозависимость для целей налогообложения может устанавливаться не только между организациями, но и между физическими лицами, а также между физическими лицами и организациями.

Взаимозависимыми для целей налогообложения в силу п. 2 ст. 105.1 НК РФ признаются:

1) организации – в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 %;

2) физическое лицо и организация – в случае, если физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в организации и доля такого участия составляет более 25 %;

3) организации – в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 %;

4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации

или по назначению (избранию) не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами);

6) организации, в которых более 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с их взаимозависимыми лицами;

7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в организации составляет более 50 %;

10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению.

При этом, согласно разъяснениям Минфина России в письме от 01.10.2012 № 03-01-18/7-134, признание организации и ее сотрудников взаимозависимыми лицами ст. 105.1 НК РФ не предусмотрено (за исключением случаев, когда сотрудник прямо или косвенно участвует в организации и доля такого участия составляет более 25 %);

11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители, усыновители, дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры.

Общими условиями для установления взаимозависимости лиц в силу закона являются: 1) участие одного лица в капитале других лиц; 2) заключенное между лицами соглашение; 3) наличие иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Следует иметь в виду, что, согласно п. 6 ст. 105.1 НК РФ при наличии обстоятельств, указанных в п. 1 данной статьи, организации и (или) физические лица, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми по основаниям, не предусмотренным п. 2 данной статьи.

Кроме того, если отношения между лицами обладают признаками, указанными в п. 1 ст. 105.1 НК, но не отвечают признакам, предусмотренным п. 2 ст. 105.1 НК РФ, такие лица могут быть признаны взаимозависимыми и по иным основаниям **в судебном порядке**. Необходимо учитывать при этом правовые позиции Конституционного суда РФ относительно законодательства о налогах и сборах, действовавшего до 1 января 2012 г.

В определении от 04.12.2003 № 441-О Конституционный суд РФ указал: право признания лиц взаимозависимыми по иным основаниям, чем предусмотрено в НК, может быть использовано судом только при усло-

вии, что эти основания указаны в других правовых актах. Прежде всего это положения гражданского законодательства и законодательства о защите конкуренции об аффилированности и группах лиц.

## Порядок определения долей участия

Пунктом 3 ст. 105.1 НК РФ установлено, что долей участия физического лица в организации признается совокупная доля участия этого физического лица и его супруга (супруги), близких родственников, опекуна (попечителя) и подопечного.

В целях установления факта взаимозависимости доля участия лица в организации определяется в виде выраженной в процентах суммы долей прямого и косвенного участия лица в организации.

Долей прямого участия одной организации в другой признается непосредственно принадлежащая одной организации доля голосующих акций другой организации или непосредственно принадлежащая одной организации доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации, а в случае невозможности определения таких долей – непосредственно принадлежащая одной организации доля, определяемая пропорционально количеству участников в другой организации.

Порядок исчисления доли косвенного участия определен в п. 2 ст. 105.2 НК РФ: доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой.

Доля косвенного участия определяется в следующем порядке:

1) определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей (п. 3 ст. 105.2 НК РФ).

## Какие сделки являются контролируруемыми?

Если все стороны и выгодоприобретатели по сделке между взаимозависимыми лицами зарегистрированы в России или являются налоговыми резидентами России, то **сделки признаются контролируемыми при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств** (подп. 1–5 п. 2 ст. 104.14 НК РФ):

1) сумма доходов по данным сделкам за календарный год превышает установленный лимит. В 2012 и 2013 гг. в связи с законодательным установлением переходного периода данный лимит составлял 3

млрд руб. и 2 млрд руб. соответственно. С 2014 г. действует лимит в 1 млрд руб.;

2) хотя бы одна из сторон сделки является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых, исчисляемого по налоговой ставке, выраженной в процентах. При этом предметом сделки должно быть соответствующее добытое полезное ископаемое, а сумма доходов по сделкам между сторонами за календарный год должна превышать 60 млн руб.;

3) среди сторон сделки есть плательщики единого сельскохозяйственного налога или единого налога на вмененный доход и лица, не являющиеся их плательщиками. Сумма доходов по названным сделкам должна превышать 100 млн руб. за календарный год;

4) хотя бы одна из сторон сделки освобождена от уплаты налога на прибыль или исчисляет его по нулевой ставке. Среди других сторон сделки должно быть лицо, не освобожденное от уплаты налога на прибыль и не применяющее нулевую ставку. Сумма доходов по данному виду сделок должна превышать 60 млн руб. за календарный год;

5) с 1 января 2014 г. хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны или участником свободной экономической зоны, в которых установлены специальные льготы по налогу на прибыль (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте РФ), а среди других сторон есть лицо, им не являющееся. Сумма доходов по сделкам между такими лицами должна превышать 60 млн руб.

**Контролируемыми также признаются сделки, приравненные к указанным выше сделкам между взаимозависимыми лицами, а именно:**

1) сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли, если их предметом являются товары, входящие в состав следующих товарных групп: а) нефть и товары, выработанные из нефти, б) черные металлы, в) цветные металлы, г) минеральные удобрения, д) драгоценные металлы и драгоценные камни.

Коды этих товаров определяются в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности. Сделки данного вида являются контролируемыми, если сумма доходов по данным сделкам, совершенным с одним лицом, превышает 60 млн руб. за календарный год. При этом следует отметить, что согласно письму Минфина России от 24.04.2012 № 03-01-18/3-57 по общему правилу **внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми независимо от того, какие товары являются объектом продажи;**

2) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которых является государство или территория, включенное в перечень офшорных зон, утв. приказом Минфина России от 13.11.2007 № 108н. При этом если деятельность российской организации образует постоянное представительство в государстве или на территории, включенном в этот перечень, и анализируемая сделка связана с этой деятельностью, то в части этой сделки такая организация рассматри-

ваются как резидент офшора. Сумма доходов по таким сделкам также должна превышать 60 млн руб. за календарный год.

В письме от 14.03.2012 № 03-01-18/2-31 Минфин России сообщил, что сумму доходов по сделке для целей признания ее контролируемой необходимо рассчитывать как результат сложения сумм всех полученных доходов по таким сделкам, совершенными со всеми взаимозависимыми лицами за календарный год. Позднее данные разъяснения были дополнены письмом от 11.05.2012 № 03-01-18/3-59, в котором Минфин России пришел к выводу, что факт превышения суммового критерия для признания сделок контролируемыми устанавливается по каждой совокупности сделок, совершаемых с каждым взаимозависимым лицом. Данные выводы были впоследствии подтверждены письмами Минфина России от 28.08.2012 № 03-01-18/109; 05.09.2012 № 03-01-18/6-126; 16.05.2013 № 03-01-18/17224.

Необходимо учитывать, что даже если сделка не отвечает формальным признакам контролируемых сделок, установленных НК, однако есть достаточные основания полагать, что она является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой, по заявлению ФНС России такая сделка может быть признанной контролируемой в судебном порядке (п. 10 ст. 105.14 НК РФ).

## Какие сделки не являются контролируемыми?

Существует несколько исключений, когда сделки даже при соблюдении перечисленных в НК РФ условий не признаются контролируемыми (п. 4 ст. 105.14 НК):

1) сделки между участниками одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, образованной в соответствии с законодательством о налогах и сборах (за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);

2) сделки между лицами, которые отвечают одновременно всем следующим условиям:

- стороны сделки зарегистрированы в одном субъекте РФ;
- у них нет обособленных подразделений в других регионах и за рубежом;
- они не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других регионов РФ;
- у них нет убытков, учитываемых в целях налога на прибыль;
- отсутствуют обстоятельства для признания совершаемых такими лицами сделок контролируемыми в соответствии с подп. 2–5 п. 2 ст. 105.14 НК.

Кроме того, не признается условием взаимозависимости лиц для целей налогообложения влияние на экономические результаты деятельности, условия и результаты сделок с другими лицами, если такое влияние оказано в силу преимущественного положения лица на рын-

ке или в силу иных подобных обстоятельств (п. 4 ст. 105.1 НК). Также не признается условием взаимозависимости прямое и (или) косвенное участие РФ, субъектов РФ, муниципальных образований в российских организациях (п. 5 ст. 105.1 НК).

## Последствия признания сделки контролируемой

Для проверки полноты исчисления уплаты налогов в связи с совершением сделок взаимозависимыми лицами уполномоченные налоговые органы изучают финансовые условия названных сделок. Если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются либо устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются у него для целей налогообложения (п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

То есть **налоги по таким сделкам исчисляются исходя не из фактической, а из рыночной цены**, если фактическая цена отличается от рыночной и данное отличие приводит к уменьшению налоговой базы.

Данное положение НК РФ касается лишь четырех налогов: налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость в случае, если одна из сторон сделки не уплачивает НДС по основаниям, предусмотренным НК РФ, налога на доходы физических лиц по предпринимательской и аналогичной деятельности (ст. 227 НК РФ), налога на добычу полезных ископаемых при соблюдении упомянутых выше условий.

Налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм налогов по сделкам, являющимся контролируемыми (п. 6 ст. 105.3 НК РФ), благодаря чему возможно избежать ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 129.3 НК РФ). В письме от 11.03.2015 № ЕД-4-13/3833@ ФНС России разъяснила порядок проведения такой корректировки.

Корректировку налоговой базы и сумм налогов необходимо произвести по истечении календарного года, включающего налоговый период (налоговые периоды) по налогам, суммы которых подлежат корректировке для:

– *физических лиц одновременно с представлением декларации по НДФЛ (не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом);*

– *организаций – одновременно с представлением декларации по налогу на прибыль (не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом).*

Поскольку налоговый период по налогу на добавленную стоимость – квартал (ст. 163 НК РФ), по налогу на добычу полезных ископаемых – месяц (ст. 341 НК РФ), корректировки по данным видам налогов производятся в уточненных налоговых декларациях по каждому налоговому периоду, в котором произошло отклонение цен от рыночного уровня. Уточненные декларации подаются одновременно с декларацией по на-

логу на прибыль организаций (декларацией по налогу на доходы физических лиц).

Сумма недоимки, самостоятельно выявленной налогоплательщиком по результатам проведенной корректировки, должна быть погашена налогоплательщиком не позднее даты уплаты налога на прибыль организаций (для физических лиц – даты уплаты налога на доходы физических лиц) за соответствующий налоговый период.

## **Как проводится проверка, связанная с выявлением контролируемых сделок?**

Выявление контролируемых сделок – **исключительная компетенция федеральных налоговых органов**. Минфин России в письме от 18.10.2012 № 03-01-18-145 подтвердил, что проверку правильности уплаты налогов в рамках контролируемых сделок проводит федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, – Центральный аппарат ФНС России.

Данное положение было доведено до сведения территориальных налоговых органов письмом ФНС России от 02.11.2012 № ЕД-4-3/18615@. Позднее в письме от 26.12.2012 № 03-02-07/1-316 Минфин России напомнил, что контроль соответствия цен, применяемых в контролируемых сделках, рыночному уровню **не может быть предметом выездных и камеральных проверок**.

Однако выявить признаки, указывающие на контролируемый характер сделки, может и территориальная инспекция при проведении проверки. Имеющуюся информацию территориальная инспекция обязана будет передать в вышестоящие органы, и это будет основанием для проверки данной сделки (п. 6 ст. 105.15 НК РФ, п. 1 ст. 105.17 НК РФ).

**Основаниями для проведения проверки являются:**

**1. Уведомление о контролируемых сделках, поданное налогоплательщиком (ст. 105.16 НК РФ).**

Если налогоплательщик совершает контролируемые сделки, он обязан уведомить об этом налоговую инспекцию по месту своего нахождения. Налогоплательщики, отнесенные в соответствии с положениями российского законодательства к категории крупнейших, обязаны подать такое уведомление по месту учета в качестве таковых.

Обязанность представить уведомление о контролируемых сделках возникает у налогоплательщика вне зависимости от того, является ли он по сделке стороной, получившей доходы и (или) осуществившей расходы, привела ли сделка к увеличению или уменьшению налоговой базы по налогам, перечисленным в п. 4 ст. 105.2 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 105.16 НК РФ, уведомление о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, необходимо представить в налоговую инспекцию не позднее 20 мая года, следующего за отчетным.

Форма уведомления о контролируемых сделках, порядок ее заполнения и представления установлены приказом ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@. Положениями п. 2 ст. 105.16 НК налогоплательщикам предоставлено право корректировать представленную

ФНС России информацию о контролируемых сделках путем представления уточненного уведомления. Такое уведомление налогоплательщик вправе представить в территориальный налоговый орган, в случае, если обнаружит неполноту сведений, неточности либо ошибки в представленном ранее уведомлении. Своевременное (до момента, пока ФНС России выявит факты отражения в уведомлении недостоверных сведений и известит об этом налогоплательщика) представление уточненного уведомления позволит избежать ответственности, предусмотренной ст. 129.4 НК РФ).

## **2. Извещение налоговой инспекции, выявившей в ходе камеральной или выездной проверки, налогового мониторинга факты совершения незаявленных контролируемых сделок (п. 6–7 ст. 105.16 НК).**

О направлении такого извещения в ФНС России налоговая инспекция обязана уведомить налогоплательщика не позднее 10 дней с даты направления извещения. Такое извещение не исключает продолжение проверки, в ходе которой территориальный налоговый орган выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок.

## **3. Выявление контролируемой сделки при проведении ФНС повторной выездной проверки.**

Решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами может быть вынесено не позднее двух лет с даты получения ФНС уведомления о контролируемых сделках либо соответствующего извещения от территориального налогового органа.

Форма решения о проведении такой проверки утверждена приказом ФНС России от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907.

Проверяемый период не должен превышать трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении проверки. При этом, проверяя сделки между взаимозависимыми лицами, ФНС России не вправе проводить две и более проверки в отношении одной сделки за один и тот же календарный год.

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

ФНС России вправе направить налогоплательщику в порядке, предусмотренном п. 1, 2, 5 ст. 93 НК РФ, требование о представлении документации в отношении проверяемой сделки, предусмотренной ст. 105.15 НК РФ.

К документации в отношении сделки относятся документы, содержащие сведения о деятельности налогоплательщика, связанной с совершенной им контролируемой сделкой: перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых оно является), с которыми совершена контролируемая сделка, описание

контролируемой сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования (при ее наличии), условия и сроки осуществления платежей; сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки (в случае проведения налогоплательщиками функционального анализа), об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении; обоснование причин выбора и способа применения метода определения цен в сделке; указание на используемые при этом источники информации; расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) по контролируемой сделке; сумма полученных доходов (прибыли) и (или) сумма произведенных расходов (понесенных убытков) в результате совершения контролируемой сделки, полученной рентабельности; другие сведения согласно ст. 105.15 НК РФ.

Требование о представлении документации по контролируемой сделке должно быть исполнено в течение 30 дней со дня его получения. Такое требование может быть адресовано не только налогоплательщику, деятельность которого проверяется, но и его контрагентам по проверяемой сделке. В этом случае порядок истребования будет регулироваться ст. 93.1 НК РФ.

Проведение проверки правильности применения цен в контролируемых сделках не препятствует проведению выездных и камеральных проверок за этот же период. Однако в ходе этих проверок территориальный налоговый орган не вправе проводить контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам.

Следует подробнее остановиться на методах определения рыночных цен в контролируемых сделках.

**Для определения доходов в сделках между взаимозависимыми лицами ФНС России сравнивает сделку или совокупность сделок между взаимозависимыми лицами с одной или несколькими сопоставимыми сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (п. 1 ст. 105.5 НК РФ).**

Сделки признаются сопоставимыми, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях. В некоторых случаях сопоставимыми могут быть признаны сделки, заключенные с некоторыми различиями.

При определении рыночной цены сделки ФНС России вправе применять только методы, прямо установленные НК в ст. 105.7. Таких методов пять:

1) *метод сопоставимых рыночных цен* – сопоставление цены, примененной в анализируемой сделке, с интервалом рыночных цен. Интервал рыночных цен определяется в порядке, утвержденном ст. 105.9 НК. Данный метод является приоритетным, т.е. применение других методов допускается, только если применение других методов невозможно или выводы по нему могут быть недостоверны;

2) *метод цены последующей реализации* – сопоставление валовой рентабельности, полученной стороной анализируемой сделки при последующей перепродаже товара, приобретенного по анализируемой сделке, с рыночным интервалом валовой рентабельности;

3) *затратный метод* – сопоставление валовой рентабельности затрат стороны анализируемой сделки с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках;

4) *метод сопоставимой рентабельности* – сопоставление операционной рентабельности, сложившейся у стороны анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках;

5) *метод распределения прибыли* – сопоставление физического распределения прибыли, полученной всеми сторонами анализируемой сделки, между сторонами и распределения прибыли между сторонами сопоставимых сделок.

Налогоплательщик имеет право самостоятельно сравнить цену сделки с интервалом рыночных цен с использованием этих методов и провести корректировку налогов.

*Если для определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемых сделок с условиями сопоставимых сделок между лицами, не являющихся взаимозависимыми, налогоплательщик применил один из приведенных выше методов или их комбинацию, применение иного метода налоговым органом допускается только в том случае, если примененный налогоплательщиком метод не позволяет достоверно установить сопоставимость сделок.*

Выбор метода определения рыночной цены сделки – важнейший факт, и он может быть предметом судебного рассмотрения при оспаривании результатов налоговых проверок.

Следует помнить, что пока ФНС России не доказала обратное, цена сделки, примененная сторонами контролируемой сделки считается рыночной (п. 3 ст. 105.3 НК).

**Срок проведения проверки** исчисляется со дня вынесения федерального налоговым органом решения о ее проведении и до дня составления справки о проведении такой проверки. Проверка не должна длиться дольше шести месяцев, однако в исключительных случаях по основаниям и в порядке, утв. приказом ФНС России от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907, этот срок может быть продлен до 12 месяцев.

При этом если у ФНС России в ходе проверки возникнет необходимость получения информации от государственных органов зарубежных стран, проведения экспертизы, перевода документов с иностранного на русский язык, срок проведения проверки может быть продлен еще на шесть месяцев.

Если проверка была продлена для получения информации от иностранных государственных органов и ФНС России при этом не смогла получить запрашиваемую информацию, срок продления проверки может быть увеличен еще на три месяца.

Основаниями продления срока проведения проверки до 12 месяцев являются: проведение проверки в отношении организации, отнесенной в соответствии со ст. 83 НК РФ категории крупнейших налогоплательщиков; возникновение на месте проведения проверки обстоятельств непреодолимой силы (затопление, наводнение, пожар и т.п.); непредставление налогоплательщиком в установленный п. 6 ст. 105.17 НК РФ срок документов, необходимых для проведения проверки.

Решение о продлении срока проведения проверки принимается руководителем (заместителем руководителя) ФНС России и вручается представителю налогоплательщика под расписку или передается налогоплательщику иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком (его представителем), либо направляется налогоплательщику по почте заказным письмом в течение трех дней со дня принятия такого решения.

В последний день проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет и сроки проведения проверки. Эта справка вручается проверяемому налогоплательщику.

Если по результатам проверки выявлено отклонение цен по контролируемым сделкам от рыночных и это отклонение повлекло занижение налогов, то в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке составляется акт проверки.

Форма акта проверки и требования к его составлению утверждены приказом ФНС России от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907.

Акт проверки составляется с учетом требований, предусмотренных п. 3 ст. 100 НК РФ, т.е. в акте должна быть отражена следующая информация: дата акта; полное и сокращенное наименование либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица; фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием налогового органа, который они представляют; дата и номер решения о проведении проверки; перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе проведения проверки; период, за которых проведена проверка; наименование налога, в отношении которого проводилась проверка; даты начала и окончания налоговой проверки; адрес места нахождения организации или места жительства физического лица; сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки; документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об их отсутствии; выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ в случае, если им предусмотрена ответственность за данные нарушения.

Акт проверки должен также содержать документально подтвержденные факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной цены в сторону повышения от максимальной предельной цены или в сторону понижения от минимальной предельной цены с учетом соответствующих надбавок или скидок с цен. Кроме того, акт должен содержать обоснование того, что это отклонение повлекло занижение суммы налога, и расчет суммы такого занижения.

В течение пяти дней с даты составления акта он должен быть вручен налогоплательщику, в отношении которого проводилась проверка (его представителю) под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом.

Если лицо, в отношении которого проводилась проверка (его представитель), уклоняется от получения акта, этот факт отражается в акте проверки, и акт проверки направляется по почте заказным

письмом по месту нахождения организации (месту жительства физического лица).

Датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки соответствующего заказного письма.

В течение 20 дней с момента получения акта на него можно представить возражения. Рассмотрение акта проверки и других материалов проверки и вынесение решения производятся в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ.

Особенностью исполнения решения, вынесенного по результатам проверки сделок между взаимозависимыми лицами, является то, что недоимку, установленную в ходе этой проверки, можно будет взыскать только в судебном порядке (подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Еще одна особенность таких решений заключается в том, что если одной стороне контролируемой сделки доначислят налоги в связи с отклонением цены сделки от рыночной, то ее контрагент имеет право на симметричную корректировку своей налоговой базы (ст. 105.1 НК РФ) в сторону увеличения сумм соответствующих расходов или доходов. Такая возможность предоставляется при соблюдении одновременно всех следующих условий: 1) корректировка применяется только при расчете перечисленных в п. 4 ст. 105.3 НК РФ налогов; 2) контрагенту налогоплательщика по контролируемой сделке доначислен один или несколько налогов, и проверяемая организация (проверяемое физическое лицо) заплатила доначисленные ей налоги, пени и штрафы.

Симметричные корректировки осуществляются налогоплательщиком на основании уведомления о соответствующей возможности от ФНС России либо, если такое уведомление не получено, на основании заявления от налогоплательщика о выдаче уведомления в случае, когда наличествуют все указанные условия для симметричных корректировок.

Если налоговым органом будут установлены отклонения условий контролируемых сделок от коммерческих и (или) финансовых условий сопоставимых сделок и данное отклонение привело к возникновению недоимки по уплате налогов, то налогоплательщику, помимо непосредственно налоговых доначислений и пени, грозит также специальная ответственность по ст. 129.3 НК РФ, а именно взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 тыс. руб. Однако в указанном размере штраф будет начисляться за налоговые периоды начиная с 2017 г.

В отношении налоговых периодов 2014–2016 гг. штраф в два раза меньше.

Если, по мнению налогоплательщика, цена по контролируемой сделке является рыночной, то ему согласно п. 2 ст. 105.15 НК РФ необходимо предоставить в ФНС России документацию, обосновывающую этот факт. В таком случае налогоплательщик будет освобожден от ответственности.

**Вывод:** в последние годы в налоговом законодательстве прослеживается последовательная тенденция ужесточения государственного контроля над ценообразованием в сделках между взаимозависимыми лицами. По нашему мнению, целью такого ужесточения налогового за-

конодательства является недопущение злоупотребления со стороны налогоплательщиков схемами минимизации налогового бремени, связанными, прежде всего, с варьированием договорной цены по отношению к ее рыночным значениям.

*Руководителям предприятий, прежде всего, с участием иностранного капитала мы рекомендуем обратить внимание на данную тенденцию и каждый год, еще до наступления установленного срока, тщательно анализировать целесообразность информирования налоговых органов о проведении контролируемых сделок.*

В заключение отметим, что по сравнению с предыдущими годами направление уведомления о контролируемых сделках в ФНС имеет ряд преимуществ. Помимо очевидных, таких как снижение рисков возникновения штрафа, а также начисления пеней и неустоек, в случае своевременного уведомления налогоплательщик избежит довольно серьезной ответственности, предусмотренной ст. 129.3, 129.4 НК РФ.

Согласно положениям указанной статьи, если при определении сопоставимости условий контролируемой сделки рыночной налогоплательщик применил методы, указанные в п. 1 ст. 105.7 НК РФ, то ФНС России не вправе, по общему правилу, при осуществлении контроля по этой сделке применять иной метод, чем примененный налогоплательщиком (п. 5 ст. 105.17 НК РФ).

Начиная с 2016 г. наиболее правильным решением будет решение об уведомлении налогового органа в установленный законом срок о контролируемых сделках. Представляется, что при условии наличия сделок, подлежащих контролю, такое уведомление даст возможность значительно снизить налоговые риски компании, осуществляющей коммерческую деятельность на территории Российской Федерации.

### **Библиографический список**

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. 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» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Определение Конституционного суда РФ от 04.12.2003 № 441-О [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Приказы ФНС России от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907; 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Письма Минфина России от 14.03.2012 № 03-01-18/2-31; 24.04.2012 № 03-01-18/3-57; 28.08.2012 № 03-01-18/109; 05.09.2012 № 03-01-18/6-126; 01.10.2012 № 03-01-18/7-134; 18.11.2012 № 03-01-18-145; 26.12.2012 № 03-02-07/1-316; 16.05.2013 № 03-01-18/17224 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Письмо ФНС России от 11.03.2015 № ЕД-4-13/3833@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.