

УДК 336.225

DOI: 10.34670/AR.2026.56.99.037

Ценообразование в неконтролируемой сделке: поиск «рынка» в налоговом споре

Синицын Алексей Сергеевич

Аспирант,
Московский гуманитарно-экономический университет,
109390, Российская Федерация, Москва, ул. Юных Ленинцев, 79/2;
e-mail: alexey.sinitsyn@list.ru

Аннотация

В рамках статьи исследуются методы определения реальных рыночных цен при расчете действительной налоговой базы по итогам налогового контроля в неконтролируемых сделках (на основе статьи 54.1 НК РФ). Автор анализирует нормативные основания для такого контроля, историческое развитие методов определения цен в России и международной практике, а также актуальную судебную практику и правовую доктрину. По итогам анализа выделяется три ключевых метода определения цен — методы, заимствованные из трансфертного ценообразования (ТЦО), расчетный метод (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) и определение цен путем проведения экспертизы (ст. 95, п. 9 ст. 105.7 НК РФ). Особое внимание уделяется анализу иерархии методов при выборе конкретного подхода и выявлению проблем их практического применения. По итогам исследования предлагаются рекомендации по унификации подхода к определению рыночных цен.

Для цитирования в научных исследованиях

Синицын А.С. Ценообразование в неконтролируемой сделке: поиск «рынка» в налоговом споре // Вопросы российского и международного права. 2026. Том 16. № 1А. С. 316-330. DOI: 10.34670/AR.2026.56.99.037

Ключевые слова

рыночная цена, неконтролируемые сделки, налоговая база, расчетный метод, методы трансфертного ценообразования, экспертиза, статья 54.1 НК РФ.

Введение

Устранение возможности манипулирования ценой в совершаемой взаимосвязанными сторонами сделке в целях получения одной из сторон налоговой экономии давно приковывает внимание законодателей по всему миру. Например, в канадском праве еще в 1917 году появилась норма, позволяющая корректировать цену сделок между связанными корпорациями, если применялись цены ниже «fair price» [Matthews, 2017]

В 1935 году в США законодатель сформулировал [Treasury Regulation §45-1(b), www; Berger, Culbertson, Korotky, Rollinson, 2021, p. 779-787] «arm's length principle» согласно которому сделки между связанными лицами должны оцениваться так, как если бы они проводились между независимыми сторонами на открытом рынке. Данный принцип стал «ключевым столпом» международного подхода трансфертного ценообразования по всему миру [Fulop, 2023, p. 341-352]. Практика его применения привела к разработке методов исследования рыночных цен – в 1995 г. ОЭСР [de Ruitер, www] систематизировала опыт национального регулирования и выделила 5 ключевых методов определения рыночного уровня цен в «трансфертных» сделках.

Российский законодатель воспринял данный опыт в 2012 году, дополнив Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ) Разделом V.1, включившим в себя специальные правила налогового контроля за «контролируемыми» сделками: операциями между взаимозависимыми лицами, соответствующими определенным суммовым и сущностным критериям – преимущественно, крупнейшие внутрироссийские сделки (группы сделок) и ряд экспортных операций, занижение цен в которых, по мнению законодателя, наиболее вероятно.

Однако налоговый контроль за ценообразованием не исчерпывается только сделками, соответствующими критериям Раздела V.1: Верховный суд РФ подчеркивает [Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2, 2016] возможность осуществлять такой контроль и за неконтролируемыми сделками. В силу отсутствия специализированных норм для такого контроля, он осуществляется на основе общей «антиуклонительной» нормы (ст. 54.1 НК РФ) и статьи 40 НК РФ [Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2, 2016], однако, как будет показано в дальнейшем, с учетом подходов и методов, установленных для контролируемых сделок.

Отсутствие специальных правил налогового контроля за ценообразованием в неконтролируемых сделках является одной из наиболее актуальных проблем в современной практике, поскольку в вопросе анализа «рыночности» цен существует целый ряд конкурирующих между собой подходов, регулирующих порядок проведения налоговым органом такого исследования, что приводит к существенной разнородности правоприменительной практики.

Центральный вопрос, на который должна ответить данная статья: какой метод определения рыночной цены налоговый орган должен применять в конкретной ситуации и какие требования предъявляет судебная практика к обоснованию выбора метода?

Основания для налогового контроля за ценообразованием в неконтролируемой сделке

Первичным уровнем правового обоснования вмешательства государства в ценообразование выступает конституционный принцип обязанности каждого платить законно установленные

налоги и сборы [Конституция РФ, 2020, ст. 57, ч. 2], который в налоговом законодательстве конкретизируется через принципы недопустимости произвольного налогообложения и приоритета содержания над формой. Статья 3 НК РФ прямо закрепляет, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, а статья 17 НК РФ связывает возникновение налоговой обязанности с наличием предусмотренного законом объекта налогообложения и иных элементов налога.

Из этого следует, что законодатель допускает коррекцию налоговой базы тогда, когда формальные элементы частноправовой конструкции сделки — в том числе цена — используются вопреки экономическому смыслу налогообложения, то есть приводят к искажению реального объекта и размера налоговой обязанности. В отечественной доктрине отмечается, что «право налогового органа корректировать результаты сделки в целях налогообложения вытекает не из права вмешиваться в договорную свободу сторон как таковую, а из конституционного запрета произвольного уклонения от налогового бремени» [Пансков, 2025].

До введения в НК РФ специальных правил нормативного регулирования налогового контроля за ценообразованием (Раздела V.1), правовой основой для такого контроля служила статья 40 НК РФ, предоставлявшая налоговым органам право проверять соответствие цен рыночному уровню по широкому кругу сделок при отклонении цены более чем на 20 процентов от рыночной [Никитина, 2024, с. 70-77]. Эта норма носит универсальный, «всеобщий» характер и позволяет корректировать налоговую базу по любым операциям, выходящим за пределы обычных условий оборота. На практике ее применение приводило к значительному расширению полномочий налоговых органов в рамках контроля за ценообразованием, что неоднократно критиковалось в литературе как источник правовой неопределенности и давления на добросовестных налогоплательщиков [Климентьева, Дорожкина, Анохина, 2019, с. 73-76].

С добавлением в Налоговый кодекс РФ специальных правил трансфертного регулирования [Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ, 2011] законодатель отказался от универсального контроля цен и заменил «общую» статью 40 НК РФ системой норм трансфертного ценообразования, предназначенной для регулирования ограниченного круга контролируемых сделок. Для них в статьях 105.3, 105.9 НК РФ закрепляются как понятие рыночной цены, так и закрытый перечень методов ее определения (метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод, а также методы на основе распределения прибыли и сопоставимой рентабельности). При этом прямо подчеркивается, что такой режим распространяется на строго определенные сделки по перечню статьи 105.14 НК РФ [Тория, Бит-Шабо, 2024, с. 21-26].

Однако введение специализированных норм для отдельной категории наиболее крупных и «рисковых» сделок не устранило потребность в налоговом контроле за ценообразованием и в прочих сделках: правовым основанием для такого вмешательства стала доктрина «необоснованной налоговой выгоды», оформленная в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, а затем кодифицированная в статье 54.1 НК РФ. Именно последняя сегодня выступает ключевой точкой опоры для вмешательства налогового органа в цену неконтролируемой сделки. Статья 54.1 НК РФ в действующей редакции запрещает искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и использование мнимых/притворных элементов для уменьшения налоговой базы и (или) суммы налога. При установлении таких обстоятельств

налоговый орган вправе определить налоговые обязательства исходя из действительного экономического содержания операций и (или) действительного размера налоговой базы [Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, 2021], что в практическом плане означает возможность реконструкции цены спорной сделки до уровня, соответствующего реальным экономическим условиям совершения аналогичных операций.

Отдельным элементом правового фундамента ценового контроля в неконтролируемых сделках выступают властные полномочия налоговых органов, закрепленные в статье 31 НК РФ. В подпункте 7 пункта 1 данной статьи предусмотрено право налогового органа определять суммы налогов, подлежащие уплате, расчетным путем в случаях отсутствия учета, искажения данных учета или отказа налогоплательщика предоставить документы.

Хотя данное полномочие по своей формулировке не привязано прямо к контролю цен, именно оно на практике служит юридическим основанием для применения так называемого расчетного метода при определении налоговой базы по неконтролируемым сделкам. Судебная практика, в том числе позиции Верховного Суда РФ, исходит из того, что при доказанности необоснованной налоговой выгоды по статье 54.1 НК РФ налоговый орган вправе, опираясь на подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, восстановить налоговую базу, в том числе путем использования сведений о рыночных ценах, уровне обычной рентабельности, ценах в сопоставимых сделках и иных объективных показателях. При этом подчеркивается, что расчетный метод носит вспомогательный характер и допустим лишь при отсутствии возможности прямого установления величины налоговой базы по документам налогоплательщика.

При этом, как отмечает Мунгалова М.С. [Мунгалова, 2024], в режиме неконтролируемых сделок объектом внимания налоговых органов является не «нерыночная цена сама по себе», а совокупность обстоятельств, указывающих на получение необоснованной налоговой выгоды посредством манипулирования ценой, т.е. налоговый орган:

- в первую очередь, обязан доказать наличие необоснованной налоговой выгоды в соответствии с текущей практикой применения ст. 54.1 НК РФ, т.е. наличие иных признаков, порочащих деловую цель сделки (взаимозависимость сторон, технические посредники, необычные условия расчетов, отсутствие встречного предоставления и др.);
- после обоснования данного факта имеет право перейти к определению «действительного» размера налоговой базы, что неизбежно включает выбор метода расчета цены, соответствующей рыночным условиям.

Отсутствие представленных налоговым органом доказательств нарушения требований статьи 54.1 НК РФ как таковой, при условии несущественного отклонения применяемых сторонами цен от рыночных, на практике часто приводит к признанию решения по налоговой проверке недействительным [Постановление АС МО от 18.02.2019 № Ф05-23455/2018, 2019; Постановление АС СКО от 24.01.2017 № Ф08-9984/2016, 2017; Постановление АС ВВО от 30.04.2015 № Ф01-1467/2015, 2015].

Таким образом, основанием для пересмотра цены в неконтролируемой сделке является получение налогоплательщиком налоговой экономии, а корректировка цены (и, следовательно, налоговой базы) производится в целях оценки размера выявленной экономии [Письмо ФНС России от 07.07.2016 № СА-4-7/12211@, 2016; Письмо Минфина России от 28.11.2018 № 03-12-12/1/85982, 2018]. Однако в связи с отсутствием нормативно закрепленного детального порядка и методологии такого расчета, в рамках правоприменительной практики параллельно используются несколько подходов, которые мы рассмотрим ниже.

Подходы, применяемые налоговыми органами в рамках анализа соответствия цены в неконтролируемой сделке рыночным показателям

Как указывалось выше, анализ рыночности цены в неконтролируемой сделке всегда встроен в более широкий контекст оценки обоснованности налоговой выгоды: он не является самостоятельной целью как в трансфертном ценообразовании, а служит инструментом восстановления действительной налоговой базы.

Применение методов трансфертного ценообразования

В правовой доктрине последних лет все чаще встречается позиция, согласно которой территориальные инспекции, оспаривая цены в неконтролируемых сделках, все чаще используют методы главы 14.3 НК РФ как «модель» определения рыночного уровня цен, хотя формально Раздел V.1 на них не распространяется. Данный подход отражается в судебной практике (будет рассмотрена ниже), при этом суды отмечают не только принципиальную возможность использования методов трансфертного ценообразования как наиболее применимого способа расчета цен, но и соответствующие требования к их использованию.

Так, указанной выше главой закреплены 5 методов определения рыночной цены сделки, применение которых предполагает последовательную иерархию (от более приоритетного – к менее приоритетному):

1) Метод сопоставимых рыночных цен, применение которого предполагает сопоставление цены в сделке (или, например, цены за единицу продукции – любого показателя, по которому можно сопоставить две операции) ценам, применяемым в сделках между независимыми контрагентами. Использование данного метода предполагает наиболее сложный стандарт доказывания, т.к. сопоставимость сделок должна быть действительно высокой: необходимо иметь информацию не только о ценах, но и об иных параметрах сделки, включая качественные характеристики сравниваемых товаров и особенности локального рынка. С учетом этого факта, данный метод применяется, преимущественно, в товарных сделках, где предметом поставки является товар, имеющий открытые биржевые цены, или в ситуациях, когда у проверяемого налогоплательщика в соответствующем периоде были аналогичные сделки (например, поставки одинаковых товаров как взаимозависимым, так и независимым лицам).

2) Метод цены последующей реализации, используемый для сделок, в которых «наращивание» добавленной стоимости товара несущественно (актуально для таких отраслей как ритейл, а также для компаний, имеющих функциональный профиль «торгового дома»). Метод предполагает сопоставление валовой рентабельности (соотношение прибыли к выручке) налогоплательщика с аналогичным показателем сопоставимых компаний;

3) Затратный метод, предполагающий сопоставление валовой рентабельности затрат проверяемого налогоплательщика с аналогичным показателем независимых лиц – иными словами, сравнивается, какое количество валовой прибыли налогоплательщик получил от понесенных расходов. Специфика метода также состоит в необходимости подобрать такие компании, функциональный профиль и особенности экономической деятельности которых схожи с анализируемым налогоплательщиком, т.е. для применения данного метода структура себестоимости должна быть схожей;

4) Метод сопоставимой рентабельности, предполагающий сравнение операционной рентабельности в контролируемой сделке с аналогичным показателем в сопоставимых сделках, совершенных с независимыми лицами. В отличие от всех предыдущих методов, требующих большого количества требуемой информации для поиска «сопоставимых» лиц (структуру

себестоимости, характеристики товара, детальный функционал стороны и т.п.), выборка для использования метода сопоставимой рентабельности может включать компании со схожим ОКВЭД, функциональным профилем и масштабом деятельности.

5) Метод распределения прибыли, использование которого возможно в ситуации, когда стороны анализируемой сделки используют нематериальные активы, оказывающие существенное влияние на уровень их рентабельности. В рамках использования метода определяется вклад сторон в получаемую в рамках сделки прибыль, и производится ее распределение так, как была бы распределена в рамках аналогичных операций между независимыми лицами.

Для перехода к каждому следующему методу налоговому органу требуется обосновать невозможность применения предыдущего с учетом реально доступной информации о предмете и параметрах операции, наличии информации о сопоставимых сделках, хозяйствующих субъектах, понесенных сторонами рисках (с учетом функционального анализа сторон) и т.д. Обобщая данные требования, прослеживается следующий подход:

- Приоритетным для исследования является метод сопоставимых рыночных цен (п. 2 ст. 105.3, подп. 1 п. 1, п. 3 ст. 105.7 НК РФ), т.е. при наличии у налогового органа информации о совершаемых проверяемым налогоплательщиком аналогичных сделках или достоверной информации о таких сделках, совершенных иными хозяйствующими субъектами, налоговый орган обязан в приоритетном порядке обращать внимание именно на них в качестве основы для расчета действительных цен;
- Для обоснования перехода к последующим методам, налоговый орган обязан исчерпать весь инструментарий 105.7 НК РФ, а не ссылаться на один удобный источник или спорную выборку;
- В рамках использования конкретного метода налоговый орган обязан использовать принцип «вытянутой руки», т.е. учитывать все критерии сопоставимости сделок или хозяйствующих субъектов (условия поставки, объемы, сроки, регион, функции сторон, риски, используемые активы и пр.).

Использование налоговым органом методов главы 14.3 НК РФ при отсутствии выполнения закрепленных в ней требований может привести к оспариванию проведенного налоговым органом рыночного исследования. Например [Определение ВС РФ от 22.10.2018 № 307-КГ18-15947, 2018], в рамках применения затратного метода, факт включения в выборку обществ с идентичным ОКВЭД, но различным по функциональному профилю, был признан судом нарушением правил применения указанного метода по причине сопоставления налогоплательщика с компанией, деятельность которой *«отличалась по экономическим (коммерческим) условиям»*, что привело к признанию решения налогового органа недействительным. Дополнительным аргументом послужил факт отсутствия анализа спорных сделок со стороны инспекции – в понимании Автора, суд подразумевал обязательный анализ, проводимый в отношении контролируемых сделок с учетом требований пункта 3 статьи 105.8 НК РФ, включающий в себя, в частности, функционал сторон, принимаемые ими риски и используемые активы.

Таким образом, при применении методов ТЦО в рамках расчета рыночных цен в оспариваемой сделке налоговые органы, несмотря на отсутствие прямого регулирования, обязаны использовать положения главы 14.3 НК РФ не только в части механизма применения закрепленных в ней методов, но и соответствовать всем предъявляемым к ним требованиям, включая требования к полноте проведенного исследования, а также учитывать иерархию их применения.

Расчет действительных налоговых обязательств на основании пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ («расчетный метод»)

Расчетный метод – это инструмент последней инстанции, предназначенный не столько для точной рыночной оценки, сколько для приближенной реконструкции налоговых обязательств, когда более детальный расчет произвести невозможно. Подпункт 7 п. 1 ст. 31 НК РФ дает налоговому органу право определять суммы налогов, подлежащих уплате, на основании имеющейся информации о налогоплательщике, а также об иных аналогичных налогоплательщиках. Никаких методов для расчета таких обязательств Налоговый кодекс не устанавливает – очевидно, потому же, почему в Кодексе не конкретизированы правила применения общей антиуклонительной нормы: чтобы не «сужать» ее общий характер и сделать ее возможной к применению во всех возможных ситуациях, когда применение иных правил становится невозможным по тем или иным причинам.

Обстоятельства и принципы применения расчетного метода наглядно сформулированы в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444, отмечающем, что:

- расчетный метод дает лишь приблизительную оценку налогового обязательства, т.е. предполагает исчисление налогов *«с той или иной степенью вероятности»*;
- его применение допустимо, когда налогоплательщик не ведет или грубо нарушает учет, и восстановить базу обычным способом нельзя никаким иным образом.

В контексте цен в неконтролируемых сделках из этого следует логичный вывод: расчетный метод является инструментом, позволяющим «приблизительно» рассчитать налоговую базу по сделке, когда все иные, более точные методы объективно неприменимы. Произвести на его расчете тонкий сравнительный ценовой анализ объективно невозможно, т.к. при наличии какой-либо более точной информации становится возможным провести исследование с учетом иных методов. В качестве таких методов суды [Постановление АС СЗО от 10.12.2020 № Ф07-14794/2020, 2020; Постановление АС УО от 28.02.2019 № Ф09-470/19, 2019] выделяют как раз указанные выше методы главы 14.3 НК РФ, подчеркивая их первичный характер. Для исчисления налоговой базы расчетным способом налоговому органу необходимо обосновать принципиальную невозможность применить методы ТЦО, иначе расчетный метод будет расценен как произвольный: переход к последнему без проведения рыночного исследования зачастую приводит к признанию решения недействительным [Постановление АС СКО от 21.03.2017 № Ф08-1124/2017, 2017; Постановление АС ВВО от 30.04.2015 № Ф01-1467/2015, 2015; Постановление АС МО от 18.02.2019 № Ф05-23455/2018, 2019].

Хорошим примером такой логики может послужить дело ООО «Сибирский доломит» [Постановление АС ЗСО от 21.05.2024 № Ф04-1184/2024, 2024], в рамках которого налоговые органы, обосновав объективную невозможность использовать методы ТЦО, определили рыночную цену произведенных работ с учетом проектной документации, информации, полученной от руководителя организации, а также открытой информации из сети Интернет (что объективно не является данными, позволяющими произвести расчет по правилам главы 14.3 НК РФ).

При этом стоит отметить, что в силу применения расчетного метода в контексте статьи 54.1 НК РФ обязательным условием его применения на практике является форма вины налогоплательщика в контексте получения необоснованной налоговой выгоды: суды [Определение ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981, 2021; Постановление АС МО от 17.08.2021 № Ф05-19013/2021, 2021; Постановление АС МО от 15.09.2021 № Ф05-21981/2021, 2021] отмечают, что в ситуации, когда налогоплательщик знал/мог знать (принимал участие) о

намерении второй стороны сделки совершить ее с заведомой целью причинения ущерба бюджету, расчетный метод определения налоговой базы не применяется, т.к. обязанность раскрыть реальные параметры операции лежит целиком на налогоплательщике. В такой ситуации никакие «сравнительные» или расчетные методы определения налоговой базы становятся неприменимыми: например, в схемах с привлечением «недобросовестных» контрагентов для целей расчета должны использоваться достоверные и документально подтвержденные цены реальных поставщиков [Постановление АС УО от 13.07.2021 № Ф09-3852/21, 2021; Постановление АС ЗСО от 20.05.2021 № Ф04-6878/2020, 2021; Постановление АС УО от 25.03.2021 № Ф09-802/21, 2021].

Определение действительной налоговой базы по сделке на основе экспертизы в порядке ст. 95 и п. 9 ст. 105.7 НК РФ

В рамках налоговой проверки налоговые органы имеют право привлекать эксперта для получения ответа на различный спектр вопросов, включая соответствие цены в сделке рыночному уровню на основе исследования локального рынка или данных об аналогичных операциях. В Налоговом кодексе не закреплены ни методы, которыми обязан пользоваться эксперт для ответа на данные вопросы, ни источники информации, т.к. эксперт в рамках проведения оценки руководствуется специализированным законом «Об оценочной деятельности» [Федеральный закон «Об оценочной деятельности» № 135-ФЗ, 1998].

Так называемый метод экспертной оценки — метод, который формально не входит в классическую пятерку способов анализа трансфертных цен, рекомендуемых ОЭСР. Однако это не делает его менее значимым. Его сила — в универсальности: он применяется при анализе не только контролируемых сделок, но и в неконтролируемых. При этом метод экспертной оценки служит своеобразным контролером там, где имеет место быть доказанность неприменимости методов ТЦО [Абрамов, 2024, с. 35-42].

Экспертиза является распространенным [Постановление АС ПО от 26.07.2024 № Ф06-5741/2024, 2024; Постановление АС ЗСО от 01.06.2023 № Ф04-1992/2023, 2023; Постановление АС ЗСО от 22.06.2022 № Ф04-3126/2022, 2022; Постановление АС ЗСО от 16.12.2022 № Ф04-7134/2022, 2022; Постановление АС ПО от 15.03.2022 № Ф06-15514/2022, 2022] способом определения соответствия цен в сделке рыночным показателям, результаты которой охотно принимаются судами с учетом презумпции их достоверности [Федеральный закон «Об оценочной деятельности» № 135-ФЗ, 1998, ст. 12; Определение ВС РФ от 22.07.2016 № А40-63374/2015, 2016], при условии, что они соответствуют требованиям, выдвигаемым к экспертным заключениям [Постановление АС СКО от 25.01.2023 № Ф08-14578/2022, 2023; Постановление АС ВСО от 08.02.2019 № Ф02-6110/2018, 2019] (подтверждение применимых источников информации, полнота исследования, указание на используемые стандарты, соответствие правилам оценочной деятельности).

Отметим, что в силу отсутствия требований к экспертизе в использовании методов главы 14.3 НК РФ (а также правил их применения), эксперты не обязаны в рамках своих заключений руководствоваться ими при проведении расчета. В случае, если налоговыми органами предварительно не производился анализ возможности использовать методы, предусмотренные Налоговым кодексом, использование экспертной оценки может полностью заменить инструментарий Раздела V.1.

Семенов С. и Артюх А. в рамках комментария к Обзору практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ [Семенов, Артюх, 2017] отмечают, что характер отчета оценщика «является производным доказательством, построенным на документах, которые налоговые органы передают оценщикам

в порядке статьи 95 НК РФ. То есть он явно не должен служить источником информации, поскольку никаких принципиально новых данных в себе не содержит». При этом в комментарии отмечается, что в отношении неконтролируемых сделок отсутствует законодательный приоритет правил ТЦО над экспертной оценкой.

Как показывает проведенный Автором анализ, в судебной практике оценка приоритетности данных способов расчета налоговых обязательств действительно различна:

- Ряд судов [Постановление АС СЗО от 10.12.2020 № Ф07-14794/2020, 2020; Постановление АС УО от 28.02.2019 № Ф09-470/19, 2019; Постановление АС ЗСО от 10.12.2024 № Ф04-5326/2024, 2024; Обзор практики по разделу V.1 НК РФ, 2017] отдает приоритет методам ТЦО, обязуя налоговый орган до привлечения эксперта обосновать, что произвести самостоятельный расчет по методам ТЦО невозможно;
- Существует позиция, согласно которой назначение экспертизы может не заменять методы главы 14.3 НК РФ, а дополнять их, усиливая аргументацию налогового органа мнением независимого эксперта [Постановление АС УО от 28.02.2019 № Ф09-470/19, 2019; Постановление АС ПО от 25.04.2024 № Ф06-3220/2024, 2024];
- Существует также практика [Определение ВС РФ от 22.07.2016 № А40-63374/15, 2016], в которой отчеты результаты экспертизы принимаются без предварительного анализа возможности проведения расчета по методам ТЦО. В качестве обоснования такой позиции в одном из дел [Постановление АС ВСО от 18.02.2021 по делу № А19-12789/2019, 2021] суд отметил, что у территориального налогового органа нет обязанности применять методы, предусмотренные главой 14.3 НК РФ, поскольку он не является специализированной инспекцией ФНС России по ценообразованию.

С последним утверждением трудно поспорить – для целей осуществления ценового контроля в Федеральной налоговой службе было выделена отдельная Межрегиональная инспекция по ценообразованию для целей налогообложения [Приказ ФНС России от 25.07.2023 № ЕД-7-13/495@, 2023], обладающая многолетней узкоотраслевой экспертизой применения Раздела V.1 НК РФ, обладающая необходимым инструментарием и доступом к базе данных для применения методов ТЦО. Представляется избыточным предъявлять к инспекциям районного уровня такие же требования к качеству проведения рыночных исследований, как к специализированной инспекции – тем не менее, соблюдение правил Налогового кодекса не может различаться в зависимости от компетенций конкретного правоприменителя.

Отметим, что Минфин РФ [Письмо Минфина России от 05.04.2016 № 03-01-18/19396, 2016] также не проводит иерархии между экспертизой и методами Главы 14.3 НК РФ, оценивая их как «один из способов определения суммы необоснованной налоговой выгоды наряду с иными способами».

Таким образом, относительно вопроса о последовательности (иерархии) применения указанных методов в судебной практике не сформировалось какого-либо единообразного подхода. Существует правовая позиция, согласно которой расчетный и экспертный методы определения цены применяются только в случае, если невозможно использовать методы трансфертного ценообразования, однако не исключен подход, при котором у территориального налогового органа нет обязанности применять методы, предусмотренные главой 14.3 НК РФ.

Правовые проблемы иерархии применяемых методов расчета действительных налоговых обязательств и возможные пути их решения

Обобщая сказанное выше и систематизируя практику правоприменения, Автор видит следующую иерархию методов расчета действительных налоговых обязательств в практике налогового контроля за рыночностью цен в неконтролируемых сделках:

1) В первую очередь, налоговые органы обязаны использовать методы ТЦО: при этом порядок их применения должен полностью соответствовать правилам главы 14.3 НК РФ, включая обоснование выбора приоритетного метода и проведения соответствующего рыночного исследования.

2) В случае, если налоговые органы не обладают достаточным объемом информации, требуемой для применения методов ТЦО, они имеют право провести собственный расчет налоговых обязательств на основании пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, используя любые имеющиеся источники информации.

Выделить местоположение экспертизы (ст. 95, п. 9 ст. 105.7 НК РФ) в данной иерархии затруднительно, т.к. в силу отсутствия закрепления в законодательстве соотношения методов ТЦО и экспертного заключения правоприменитель вынужден полагаться на существующие подходы судов и контролирующих органов, не имеющие единой консолидированной позиции: так, экспертиза может заменять исследование по правилам главы 14.3 НК РФ, усиливать его (подтверждать расчет объективной сторонней оценкой) или быть использована только в случае невозможности использования методов ТЦО.

Такая ситуация приводит к существенной правовой неопределенности с обеих сторон:

- Для налогового органа это приводит к затруднению в подготовке надлежащего правового обоснования результатов налогового контроля: с одной стороны, налоговая инспекция может подкрепить свои выводы о несоответствии цены в сделке рыночным за счет экспертного заключения, однако существует риск, что в рамках последующего судебного обжалования налогоплательщиком решения по проверке суд откажется принимать такое заключение в отсутствие должного обоснования невозможности применения методов ТЦО. С другой стороны, митигация такого риска со стороны инспекции требует от нее выполнять специализированный функционал Межрегиональной инспекции ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения, что само по себе является нетривиальной задачей для рядового инспектора;
- Для налогоплательщика это приводит к невозможности спрогнозировать «рыночность» цен в сделках: если нормам ТЦО не отдается приоритет в рамках ценового контроля, то от налогоплательщика требуется спрогнозировать возможный вывод эксперта о рыночности цен. В такой ситуации становится совершенно невозможным спрогнозировать наличие рисков доначисления по конкретным сделкам: методология расчета рыночных цен / интервалов по конкретной сделке не прозрачна, и «самопроверка» по методам ТЦО не дает гарантий отсутствия претензий по применяемым ценам, а только повышает шанс успешного обжалования возможных результатов налогового контроля.

Заключение

С учетом этого, видится целесообразным в качестве требований к таким экспертизам (предметом которых является соответствие цен в сделке рыночным показателям) закрепить приоритетность для эксперта в рамках исследования использовать методы ТЦО: использование иных методов должно быть допустимо только при надлежащем обосновании невозможности использования для расчета положений главы 14.3 НК РФ. Закрепить такие требования возможно не только поправками к упомянутому Федеральному закону «Об оценочной деятельности», но и путем публикации разъяснений со стороны Федеральной налоговой службы, Минфина РФ или

актом толкования Верховного суда: как показывает анализ практики, такие позиции учитываются судами и налоговыми органами.

Библиография

1. Абрамов К.К. Правовые основы выбора метода трансфертного ценообразования // Безопасность бизнеса. 2024. № 1. С. 35-42.
2. Климентьева Н.М., Дорожкина Е.Г., Анохина А.А. Взаимозависимые лица в налоговой системе России // Актуальные проблемы современности: наука и общество. 2019. № 1(22). С. 73-76.
3. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020). Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
4. Мунгалова М.С. Налоговая установила взаимозависимость юрлиц. Аргументы, которые помогут избежать доначислений // Арбитражная практика для юристов. 2024. № 1. URL: <https://e.arbitr-praktika.ru/1064393> .
5. Никитина С.В. Налоговый контроль за ценами в обычных сделках // Главная книга. 2024. № 13. С. 70-77.
6. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 8.
7. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2016) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 3.
8. Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 по делу № А40-63374/2015. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
9. Определение Верховного Суда РФ от 22.10.2018 № 307-КГ18-15947 по делу № А05-7708/2017. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
10. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
11. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: учебник для вузов. 10-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2025. 447 с.
12. Письмо Минфина России от 05.04.2016 № 03-01-18/19396 «Об отзыве письма Минфина России от 19.06.2015 № 03-01-18/35527». Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
13. Письмо Минфина России от 28.11.2018 № 03-12-12/1/85982. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
14. Письмо ФНС России от 07.07.2016 № СА-4-7/12211 @. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
15. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
16. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 30.04.2015 № Ф01-1467/2015 по делу № А28-7187/2014. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
17. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.02.2019 № Ф02-6110/2018 по делу № А69-260/2018. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
18. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.02.2021 по делу № А19-12789/2019. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
19. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.05.2021 № Ф04-6878/2020 по делу № А70-16528/2019. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
20. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.06.2022 № Ф04-3126/2022 по делу № А03-10252/2021. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
21. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.12.2022 № Ф04-7134/2022 по делу № А03-1707/2022. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
22. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.06.2023 № Ф04-1992/2023 по делу № А67-5583/2022. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
23. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.05.2024 № Ф04-1184/2024 по делу № А27-5108/2023. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
24. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 10.12.2024 № Ф04-5326/2024 по делу № А45-25913/2023. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
25. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.02.2019 № Ф05-23455/2018 по делу № А40-237095/2017. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
26. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.08.2021 № Ф05-19013/2021 по делу № А40-11266/2020. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
27. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.09.2021 № Ф05-21981/2021 по делу № А40-8695/2020. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
28. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.03.2022 № Ф06-15514/2022 по делу № А55-4010/2021. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

29. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.04.2024 № Ф06-3220/2024 по делу № А12-28406/2022. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
30. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 26.07.2024 № Ф06-5741/2024 по делу № А12-26288/2023. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
31. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.12.2020 № Ф07-14794/2020 по делу № А13-589/2016. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
32. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24.01.2017 № Ф08-9984/2016 по делу № А63-343/2016. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
33. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.03.2017 № Ф08-1124/2017 по делу № А63-2641/2016. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
34. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.01.2023 № Ф08-14578/2022 по делу № А53-1603/2022. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
35. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.02.2019 № Ф09-470/19 по делу № А34-3771/2018. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
36. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 25.03.2021 № Ф09-802/21 по делу № А76-10459/2020. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
37. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.07.2021 № Ф09-3852/21 по делу № А50-13432/2020. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
38. Постановление Второго Арбитражного апелляционного суда от 30.05.2024 № 02АП-2065/2024 по делу № А28-10257/2023. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
39. Приказ ФНС России от 25.07.2023 № ЕД-7-13/495@ «Об утверждении Положения об Управлении международного налогообложения Федеральной налоговой службы». Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
40. Семенов С., Артюх А. Президиум Верховного Суда Российской Федерации утвердил Обзор практики по ТЦО и тонкой капитализации. Комментарии от TAXOLOGY. Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2017. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
41. Тория Р.А., Бит-Шабо И.В. Контролируемые сделки и взаимозависимые лица: вопросы правоприменительной практики // Безопасность бизнеса. 2024. № 2. С. 21-26.
42. 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» // Собрание законодательства РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575.
43. Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3813.
44. Berger H., Culbertson R.E., Korotky K.L., Rollinson B.L. States Can Learn Much From Transfer Pricing History — Or Be Condemned to Repeat It // Tax Notes State. 2021. February 22. P. 779-787. URL: <https://www.cov.com/-/media/files/corporate/publications/2021/07/states-can-learn-much-from-transfer-pricing-history.pdf> .
45. De Ruiter M. Comments on OESD. URL: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Marlies_de_Ruiter_1206_Helsinki_text.pdf .
46. Fulop R. Transfer Pricing: Growth of the Concept and Fiscal Regulations in Europe // ENTRENOVA - ENTerprise REsearch InNOVAtion. 2023. Vol. 9, Iss. 1. P. 341-352. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/302094/1/31-ENTRENOVA-2023.pdf> .
47. Matthews P. The Theory and Practice of Transfer Pricing: Past, Present and Future // IFA Canada Lectureship Series. 2017. URL: <https://ifacanada.org/wp-content/uploads/2023/09/64ff3ec192e51.pdf> .
48. Treasury Regulation §45-1(b). URL: <http://www.gpo.gov> .

Pricing in Uncontrolled Transactions: The Search for "Market" in a Tax Dispute

Aleksei S. Sinitsyn

Postgraduate Student,
Moscow University of Humanities and Economics,
109390, Building 2, 79, Yunykh Lenintsev str., Moscow, Russian Federation;
e-mail: alexey.sinitsyn@list.ru

Abstract

The article examines methods for determining actual market prices when calculating the real tax base following tax control in uncontrolled transactions (based on Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation). The author analyzes the regulatory basis for such control, the historical development of price determination methods in Russia and international practice, as well as current judicial practice and legal doctrine. Based on the analysis, three key methods of price determination are identified — methods borrowed from transfer pricing (TP), the calculation method (subparagraph 7, paragraph 1, Article 31 of the Tax Code of the Russian Federation), and price determination through expert examination (Article 95, paragraph 9, Article 105.7 of the Tax Code of the Russian Federation). Special attention is paid to the analysis of the hierarchy of methods when choosing a specific approach and identifying problems of their practical application. Based on the results of the study, recommendations are proposed for unifying the approach to determining market prices.

For citation

Sinitsyn A.S. (2026) Tsenoobrazovaniye v nekontroliruyemoy sdelke: poisk "rynka" v nalogovom spore [Pricing in Uncontrolled Transactions: The Search for "Market" in a Tax Dispute]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 16 (1A), pp. 316-330. DOI: 10.34670/AR.2026.56.99.037

Keywords

Market price, uncontrolled transactions, tax base, calculation method, transfer pricing methods, expert examination, Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation.

References

1. Abramov, K.K. (2024). Pravovyye osnovy vybora metoda transfertnogo tsenoobrazovaniya [Legal bases for choosing a transfer pricing method]. *Bezopasnost biznesa*, 1, 35-42.
2. Berger, H., Culbertson, R.E., Korotky, K.L., & Rollinson, B.L. (2021, February 22). States can learn much from transfer pricing history — or be condemned to repeat it. *Tax Notes State*, 779-787. <https://www.cov.com/-/media/files/corporate/publications/2021/07/states-can-learn-much-from-transfer-pricing-history.pdf>
3. de Ruiter, M. (n.d.). *Comments on OESD*. Tax Justice Network. https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Marlies_de_Ruiter_1206_Helsinki_text.pdf
4. Federal Law No. 135-FZ of July 29, 1998 "Ob otsenochnoy deyatelnosti v Rossiyskoy Federatsii" [On valuation activities in the Russian Federation]. (1998). *Sobraniye zakonodatelstva RF*, 31, Art. 3813.
5. Federal Law No. 227-FZ of July 18, 2011 "O vnesenii izmeneniy v otdelnyye zakonodatelnyye akty Rossiyskoy Federatsii v svyazi s sovershenstvovaniyem printsipov opredeleniya tsen dlya tseley nalogooblozheniya" [On amendments to certain legislative acts of the Russian Federation in connection with improving the principles of determining prices for tax purposes]. (2011). *Sobraniye zakonodatelstva RF*, 30 (Part 1), Art. 4575.
6. Fulop, R. (2023). Transfer pricing: Growth of the concept and fiscal regulations in Europe. *ENTRENOVA - ENTERprise REsearch InNOVation*, 9(1), 341-352. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/302094/1/31-ENTRENOVA-2023.pdf>
7. Klimentyeva, N.M., Dorozhkina, E.G., & Anokhina, A.A. (2019). Vzaimozavisimyye litsa v nalogovoy sisteme Rossii [Interdependent persons in the Russian tax system]. *Aktualnyye problemy sovremennosti: nauka i obshchestvo*, 1(22), 73-76.
8. *Konstitutsiya Rossiyskoy Federatsii* [Constitution of the Russian Federation]. (2020). Art. 57, Part 2.
9. Letter of the Ministry of Finance of Russia No. 03-01-18/19396 of April 5, 2016 "Ob otzyve pisma Minfina Rossii ot 19.06.2015 № 03-01-18/35527" [On the recall of the letter of the Ministry of Finance of Russia dated 19.06.2015 No. 03-01-18/35527]. *SPS KonsultantPlyus*.
10. Letter of the Ministry of Finance of Russia No. 03-12-12/1/85982 of November 28, 2018. *SPS KonsultantPlyus*.
11. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. SA-4-7/12211@ of July 7, 2016. *SPS KonsultantPlyus*.

12. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BV-4-7/3060@ of March 10, 2021 "O praktike primeneniya stati 54.1 Nalogovogo kodeksa Rossiyskoy Federatsii" [On the practice of applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation]. *SPS KonsultantPlyus*.
13. Matthews, P. (2017). The theory and practice of transfer pricing: Past, present and future. *IFA Canada Lectureship Series*. <https://ifacanada.org/wp-content/uploads/2023/09/64ff3ec192e51.pdf>
14. Mungalova, M.S. (2024). Nalogovaya ustanovila vzaimozavisimost yurlits. Argumenty, kotoryye pomogut izbezhat donachisleniy [The tax authority established the interdependence of legal entities. Arguments that will help avoid additional charges]. *Arbitrazhnaya praktika dlya yuristov*, 1. <https://e.arbitr-praktika.ru/1064393>
15. Nikitina, S.V. (2024). Nalogovyy kontrol za tsenami v obychnykh sdelkakh [Tax control over prices in ordinary transactions]. *Glavnaya kniga*, 13, 70-77.
16. Order of the Federal Tax Service of Russia No. ED-7-13/495@ of July 25, 2023 "Ob utverzhdenii Polozheniya ob Upravlenii mezhdunarodnogo nalogooblozheniya Federalnoy nalogovoy sluzhby" [On approval of the Regulations on the Department of International Taxation of the Federal Tax Service]. *SPS KonsultantPlyus*.
17. Panskov, V.G. (2025). *Nalogi i nalogooblozheniye* [Taxes and taxation] (10th ed.). Yurayt.
18. Resolution of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District of April 30, 2015 No. F01-1467/2015 in case No. A28-7187/2014. *SPS KonsultantPlyus*.
19. Resolution of the Arbitration Court of the East Siberian District of February 8, 2019 No. F02-6110/2018 in case No. A69-260/2018. *SPS KonsultantPlyus*.
20. Resolution of the Arbitration Court of the East Siberian District of February 18, 2021 in case No. A19-12789/2019. *SPS KonsultantPlyus*.
21. Resolution of the Arbitration Court of the West Siberian District of May 20, 2021 No. F04-6878/2020 in case No. A70-16528/2019. *SPS KonsultantPlyus*.
22. Resolution of the Arbitration Court of the West Siberian District of June 22, 2022 No. F04-3126/2022 in case No. A03-10252/2021. *SPS KonsultantPlyus*.
23. Resolution of the Arbitration Court of the West Siberian District of December 16, 2022 No. F04-7134/2022 in case No. A03-1707/2022. *SPS KonsultantPlyus*.
24. Resolution of the Arbitration Court of the West Siberian District of June 1, 2023 No. F04-1992/2023 in case No. A67-5583/2022. *SPS KonsultantPlyus*.
25. Resolution of the Arbitration Court of the West Siberian District of May 21, 2024 No. F04-1184/2024 in case No. A27-5108/2023. *SPS KonsultantPlyus*.
26. Resolution of the Arbitration Court of the West Siberian District of December 10, 2024 No. F04-5326/2024 in case No. A45-25913/2023. *SPS KonsultantPlyus*.
27. Resolution of the Arbitration Court of the Moscow District of February 18, 2019 No. F05-23455/2018 in case No. A40-237095/2017. *SPS KonsultantPlyus*.
28. Resolution of the Arbitration Court of the Moscow District of August 17, 2021 No. F05-19013/2021 in case No. A40-11266/2020. *SPS KonsultantPlyus*.
29. Resolution of the Arbitration Court of the Moscow District of September 15, 2021 No. F05-21981/2021 in case No. A40-8695/2020. *SPS KonsultantPlyus*.
30. Resolution of the Arbitration Court of the North Caucasus District of January 24, 2017 No. F08-9984/2016 in case No. A63-343/2016. *SPS KonsultantPlyus*.
31. Resolution of the Arbitration Court of the North Caucasus District of March 21, 2017 No. F08-1124/2017 in case No. A63-2641/2016. *SPS KonsultantPlyus*.
32. Resolution of the Arbitration Court of the North Caucasus District of January 25, 2023 No. F08-14578/2022 in case No. A53-1603/2022. *SPS KonsultantPlyus*.
33. Resolution of the Arbitration Court of the North-Western District of December 10, 2020 No. F07-14794/2020 in case No. A13-589/2016. *SPS KonsultantPlyus*.
34. Resolution of the Arbitration Court of the Volga Region District of March 15, 2022 No. F06-15514/2022 in case No. A55-4010/2021. *SPS KonsultantPlyus*.
35. Resolution of the Arbitration Court of the Volga Region District of April 25, 2024 No. F06-3220/2024 in case No. A12-28406/2022. *SPS KonsultantPlyus*.
36. Resolution of the Arbitration Court of the Volga Region District of July 26, 2024 No. F06-5741/2024 in case No. A12-26288/2023. *SPS KonsultantPlyus*.
37. Resolution of the Arbitration Court of the Ural District of February 28, 2019 No. F09-470/19 in case No. A34-3771/2018. *SPS KonsultantPlyus*.
38. Resolution of the Arbitration Court of the Ural District of March 25, 2021 No. F09-802/21 in case No. A76-10459/2020. *SPS KonsultantPlyus*.
39. Resolution of the Arbitration Court of the Ural District of July 13, 2021 No. F09-3852/21 in case No. A50-13432/2020. *SPS KonsultantPlyus*.

-
40. Resolution of the Second Arbitration Court of Appeal of May 30, 2024 No. 02AP-2065/2024 in case No. A28-10257/2023. *SPS KonsultantPlyus*.
 41. Review of Judicial Practice of the Supreme Court of the Russian Federation No. 2 (2016) (approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on July 6, 2016). (2017). *Byulleten Verkhovnogo Suda RF*, 3.
 42. Review of the practice of courts considering cases related to the application of certain provisions of Section V.1 and Article 269 of the Tax Code of the Russian Federation (approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on February 16, 2017). (2017). *Byulleten Verkhovnogo Suda RF*, 8.
 43. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation of May 19, 2021 No. 309-ES20-23981 in case No. A76-46624/2019. *SPS KonsultantPlyus*.
 44. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation of July 22, 2016 in case No. A40-63374/2015. *SPS KonsultantPlyus*.
 45. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation of October 22, 2018 No. 307-KG18-15947 in case No. A05-7708/2017. *SPS KonsultantPlyus*.
 46. Semenov, S., & Artyukh, A. (2017). *Prezidium Verkhovnogo Suda Rossiyskoy Federatsii utverdil Obzor praktiki po TTsO i tonkoy kapitalizatsii. Kommentarii ot TAXOLOGY* [The Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation approved the Review of practice on transfer pricing and thin capitalization. Comments from TAXOLOGY]. *SPS KonsultantPlyus*.
 47. Toriya, R.A., & Bit-Shabo, I.V. (2024). Kontroliruyemye sdelki i vzaimozavisimyye litsa: voprosy pravoprimenitelnoy praktiki [Controlled transactions and interdependent persons: issues of law enforcement practice]. *Bezopasnost biznesa*, 2, 21-26.
 48. *Treasury Regulation §45-1(b)*. (n.d.). U.S. Government Publishing Office. <http://www.gpo.gov>