

ДВУХЛЕТНИЙ СРОК ДЛЯ НАЗНАЧЕНИЯ ФНС ПРОВЕРКИ КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛОК В СЛУЧАЕ ПОДАЧИ УТОЧНЕННОГО УВЕДОМЛЕНИЯ, НЕ СОДЕРЖАЩЕГО ЗНАЧИМЫЕ КОРРЕКТИРОВКИ, ДОЛЖЕН ИСЧИСЛЯТЬСЯ С ДАТЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО УВЕДОМЛЕНИЯ

КС РФ в Постановлении от 14.07.2023 № [41-П](#) рассмотрел вопрос о порядке исчисления срока, в пределах которого ФНС России вправе принять решение о проведении проверки контролируемых сделок при представлении налогоплательщиком уточненного уведомления о контролируемых сделках, и обязал пересмотреть судебные решения, принятые по делу ПАО «Вымпел-Коммуникации» (дело [№ А40-36350/2021](#)).

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА

ПАО «Вымпел-Коммуникации» (далее – общество) представило ФНС России уведомление о контролируемых сделках за 2017 год с информацией о 111 сделках, включая спорную сделку с нидерландской взаимозависимой компанией. В связи с неверным отражением в первоначальном уведомлении номеров договоров по контролируемым сделкам, включая ту, по которой вынесено решение о проверке, а также с необходимостью представления данных еще об одной сделке общество 24.10.2018 направило уточненное уведомление.

29.12.2020 ФНС России вынесла решение о проведении проверки в отношении спорной сделки. Общество сочло, что данное решение вынесено за пределами двухлетнего срока для назначения проверки, установленного абз. 1 п. 2 ст. 105.17 НК РФ, и оспорило его в судебном порядке.

ИСТОРИЯ РАССМОТРЕНИЯ ДЕЛА

АС г. Москвы¹, поддерживая позицию ФНС России о допустимости назначения налоговой проверки в пределах двух лет со дня получения уточненного уведомления, указал, что налоговое законодательство РФ не содержит положений, в соответствии с которыми при незначительных изменениях в уточненном уведомлении по сравнению с первоначальным факт его представления может быть проигнорирован в целях исчисления срока для назначения проверки.

АС г. Москвы при этом сослался на Порядок заполнения уведомления о контролируемых сделках² (далее – Порядок), которым предусмотрена полная замена первоначального уведомления на уточненное, в котором заново отражаются все контролируемые сделки: как ранее указанные в уведомлении, так и не вошедшие в первоначальное или отраженные в нем с ошибками/неточностями.

Не согласившись с вынесенным решением, общество обжаловало его в Девятый ААС, параллельно обратившись в ВС РФ с административным иском о признании частично недействующими положений Порядка, на которых основывал свой вывод суд первой инстанции.

[1] Решение Арбитражного суда г. Москвы от 31.05.2021 по делу № А40-36350/2021 ПАО «Вымпел-Коммуникации».

[2] Утв. Приказом ФНС России от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@.

ВС РФ в Решении от 28.10.2021³ отказал в удовлетворении требований общества, отметив, что НК РФ не закрепляет частичной корректировки налогоплательщиком сведений, содержащихся в ранее представленном уведомлении.

Суды апелляционной⁴ и кассационной⁵ инстанций учли позицию ВС РФ и оставили решение суда первой инстанции без изменений, подтвердив, что подачей уточненного уведомления налогоплательщик фактически заново заявляет обо всех контролируемых сделках. Предыдущее же уведомление утрачивает правовое значение.

Определением ВС РФ от 24.11.2022 по делу № А40-36350/2021⁶ обществу было отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ.

ПОЗИЦИЯ КС РФ

Исчерпав все возможности обжалования вынесенных судебных актов, общество обратилось в КС РФ для проверки конституционности абз. 1 п. 2 ст. 105.17 НК РФ, закрепляющего двухлетний срок для назначения проверки.

КС РФ проанализировал во взаимосвязи Письмо Минфина России от 20.02.2017 № 03-12-11/1/9967, абз. 1 п. 2 ст. 105.17 НК РФ и абз. 2 п. 1.2 Порядка и пришел к выводу, что они призваны обеспечить проведение ФНС России налоговых проверок в достаточный для этого срок, если налогоплательщиком в уточненном уведомлении впервые представляются сведения о контролируемых сделках или уточняются сведения, являющиеся значимыми для принятия налоговым органом решения о проведении проверки.

Вместе с тем КС РФ разъяснил, что если в уточненном уведомлении содержатся несущественные корректировки (например, исправление технических ошибок или иных неточностей, которые не препятствуют идентификации соответствующих сделок), то исчисление срока для принятия решения о проведении проверки со дня получения уточненного уведомления неконституционно.

Абзац 1 п. 2 ст. 105.17 НК РФ признан не соответствующим Конституции РФ в той мере, в какой он влечет исчисление срока на принятие ФНС России решения о проведении проверки контролируемой сделки со дня получения уточненного уведомления, когда в первоначальном уведомлении были приведены сведения об этой сделке и налоговый орган в решении не обосновал, что содержащиеся в уточненном уведомлении сведения об этой или иных сделках являются значимыми для целей принятия соответствующего решения.

Федеральному законодателю предписано внести в действующее правовое регулирование необходимые изменения. До их внесения исчисление срока для назначения ФНС России проверки при получении уточненного уведомления осуществляется в соответствии с данной позицией КС РФ.

Судебные решения, принятые по делу ПАО «Вымпел-Коммуникации», подлежат пересмотру.

[3] Решение ВС РФ от 28.10.2021 по делу № АКПИ21-714 ПАО «Вымпел-Коммуникации», оставлено без изменений Апелляционным определением Апелляционной коллегии ВС РФ от 10.02.2022. Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 184 за период с 01.09.2021 по 30.11.2021.

[4] Постановление Девятого ААС от 14.03.2022 по делу № А40-36350/2021 ПАО «Вымпел-Коммуникации». Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 185 за период с 01.12.2021 по 31.05.2022.

[5] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.07.2022 по делу № А40-36350/2021 ПАО «Вымпел-Коммуникации». Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 186 за период с 01.06.2022 по 31.08.2022.

[6] Подробнее см.: Дайджест ТЦО № 187 за период с 01.09.2022 по 31.12.2022.

ВЫВОДЫ

КС РФ критически отнесся к формальному подходу к определению срока назначения проверки на основании уточненного уведомления, который вслед за ФНС России заняли суды трех инстанции и ВС РФ.

Обоснованно разделяя ситуации представления в уточненном уведомлении новых / значимых для решения вопроса о проведении проверки сведений и внесения уточнений технического характера, КС РФ указал, что абз. 1 п. 2 ст. 105.17 НК РФ не должен толковаться расширительно, как позволяющий исчислять срок для назначения проверки в любом случае с даты представления уточненного уведомления. Если уточненное уведомление, как и в случае ПАО «Вымпел-Коммуникации», содержит исключительно технические корректировки в отношении уже представленных сведений, двухлетний срок исчисляется со дня получения налоговым органом первоначального уведомления.

Полагаем, позиция КС РФ отвечает принципу баланса публичных и частных интересов: налоговый орган вправе назначить проверку в течение двух лет со дня получения им необходимых и значимых для этого сведений, в то же время налогоплательщик защищен от проведения проверки за пределами двух лет со дня предоставления им всей значимой информации о контролируемых сделках.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по налоговым вопросам, в том числе по вопросам трансфертного ценообразования и представления уведомлений о контролируемых сделках, а также оказать юридическую помощь в ведении налоговых споров на досудебной и судебной стадиях.

КОНТАКТЫ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ



Денис Щекин
Управляющий партнер
d.schekin@schekinlaw.ru



Елена Богданова
Партнер
e.bogdanova@schekinlaw.ru



Дмитрий Краснолобов
Партнер
d.krasnolobov@schekinlaw.ru



Айгуль Абдрашитова
Руководитель практики
международного налогообложения
a.abdrashitova@schekinlaw.ru



Михаил Еремин
Ведущий юрист
m.eremin@schekinlaw.ru



Олег Ельченко
Ведущий юрист
o.elchenko@schekinlaw.ru

КОНТАКТЫ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ И УГОЛОВНОЙ ПРАКТИКИ



Игорь Ястржембский
Партнер
i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru



Константин Мирошниченко
Партнер, адвокат
k.miroshnichenko@schekinlaw.ru

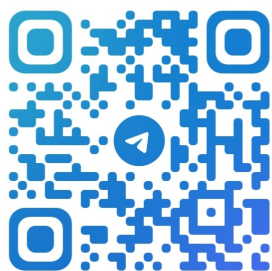


Александр Благонравов
Руководитель
коммерческой практики
a.menshikov@schekinlaw.ru

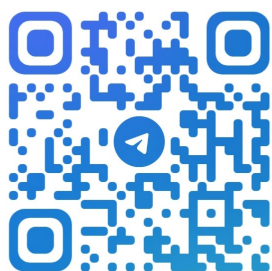


Максим Самощенко
Адвокат
m.samoshchenkov@schekinlaw.ru

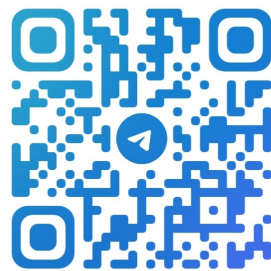
НАШИ TELEGRAM-КАНАЛЫ



[@SP_TAXLAW](https://t.me/SP_TAXLAW)



[@SP_CRIMINALLAW](https://t.me/SP_CRIMINALLAW)



[@SP_CIVILLAW](https://t.me/SP_CIVILLAW)