


**АСГМ по процессуальным основаниям принял положительное для налогоплательщика решение по спору о доначислениях ФНС при проверке цен в контролируемых сделках. Не анализируя доначисления по существу, суд указал: поскольку решение о назначении проверки вынесено за пределами срока и является недействительным, то незаконно и решение по результатам такой проверки.**



Арбитражный суд города Москвы рассмотрел дело [№ А40-74689/2024](#) (ПАО «Вымпел-Коммуникации») о законности решения ФНС России по результатам проверки контролируемых сделок по договору агентско-сервисных услуг между ПАО «Вымпел-Коммуникации» (Общество, Налогоплательщик) и взаимозависимой с ним компанией VEON Wholesale Services B.V. (Нидерланды) (Иностраннный исполнитель).

## ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА

ФНС России на основании решения от 29.12.2020 провела проверку в отношении сделок Общества с Иностранной организацией, совершенных в 2017 году. По результатам налоговой проверки Обществу (Заказчику услуг) доначислили налог на прибыль в размере 177 163 058 руб. вследствие завышения цены в контролируемых сделках с Иностранным исполнителем. При расчете рыночной цены вознаграждения ФНС применила метод сопоставимой рентабельности.

Общество [обжаловало решение о назначении проверки](#), ссылаясь на то, что двухлетний срок, предусмотренный НК РФ для назначения ТЦО-проверки, в его случае должен исчисляться с момента представления первичного, а не уточненного уведомления о контролируемых сделках. Налогоплательщик обосновывал свою позицию тем, что в уточненном уведомлении сведения о сделке с Иностранным исполнителем не претерпели изменений и полностью соответствовали сведениям, указанным в первоначальном уведомлении.

## ПЕРВЫЙ КРУГ РАССМОТРЕНИЯ

Суды трех инстанций отказали Обществу в удовлетворении требования о признании недействительным решения о назначении проверки. Определением судьи Верховного Суда РФ было отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ.

Тогда Общество обратилось в КС РФ, который в [Постановлении от 14.07.2023 № 41-П](#) указал, что исчисление двухлетнего срока со дня получения уточненного уведомления налогоплательщика, независимо от объема, содержания и характера уточняемых сведений, [не соответствует Конституции РФ](#).

Следовательно, в случае получения уточненного уведомления, в котором содержится уточнение сведений об указанной в первоначальном уведомлении сделке, не являющееся значимым для целей принятия ФНС России решения о ее проверке или о проверке иной связанной с нею контролируемой сделки, двухлетний срок на принятие соответствующего решения исчисляется со дня получения налоговым органом первоначального уведомления.

В связи с этим КС РФ в числе прочего постановил пересмотреть судебные решения по делу Общества в установленном порядке.



## ВТОРОЙ КРУГ РАССМОТРЕНИЯ

При новом рассмотрении дела [решением АС города Москвы](#) Обществу вновь было отказано в удовлетворении заявленного требования. Однако [апелляционная инстанция](#) признала решение ФНС России о назначении проверки недействительным, что впоследствии подтвердила и [кассация](#).

[Определением Верховного Суда РФ](#) ФНС России было отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в СКЭС ВС РФ.

Пока шло разбирательство этого дела, [Федеральным законом от 26.02.2024 № 39-ФЗ](#) в п. 2 ст. 105.17 НК РФ были внесены изменения, которыми специальный двухлетний срок для назначения ТЦО-проверки с момента предоставления уведомления был исключен.

С 26.03.2024 ФНС России должна принимать решения о назначении ТЦО-проверки без учета даты получения уведомления о контролируемых сделках, что, как было отмечено в пояснительной записке к соответствующему законопроекту, позволит исключить возникновение споров о порядке исчисления такого срока.

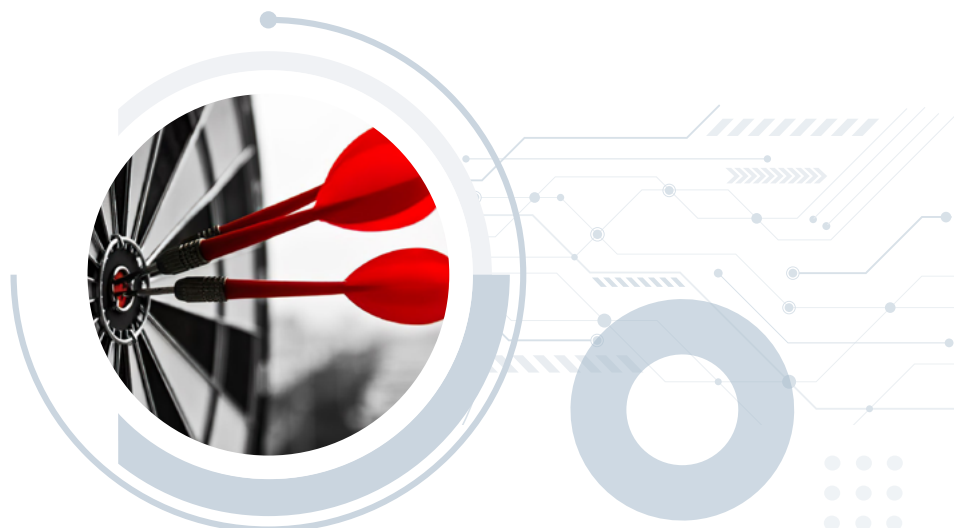
По общему правилу, в рамках проверки могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (*п. 5 ст. 105.17 НК РФ*). То есть сроки для назначения ТЦО-проверки были уравнены со сроками назначения обычных выездных проверок (*абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ*).

## А ПРОВЕРКА ТЕМ ВРЕМЕНЕМ ЗАВЕРШИЛАСЬ...

Пока оспаривалось решение о назначении проверки, ФНС России проверку все же провела и вынесла решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым Обществу и доначислили налог на прибыль за 2017 год в размере 177 млн рублей.

Не согласившись с законностью решения, налогоплательщик снова обратился в суд, но уже с требованием отменить решение по результатам проведенной проверки.

Налогоплательщик, в частности, ссылался на незаконность решения о назначении проверки, в связи с чем незаконно и решение, вынесенное по ее итогам.



## ПОЗИЦИЯ ФНС РОССИИ

ФНС России возражала. По мнению ведомства, решение о назначении проверки было признано недействительным апелляционным судом позднее даты обращения налогоплательщика в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения по результатам проверки. Соответственно, на дату принятия оспариваемого решения имелись все основания для его вынесения.

Кроме того, ведомство указывало на то, что налогоплательщик своими действиями как бы «подтвердил» законность и обоснованность мероприятий налогового контроля, поскольку активно участвовал в рассмотрении ее материалов, представлял свою позицию, возражения на материалы проверки, документы и информацию по требованиям налогового органа.

Что касается обращения налогоплательщика в КС РФ, то, по мнению ФНС России, Общество тем самым злоупотребило средствами судебной защиты в попытке преодолеть вступившее в силу по результатам проверки решение, уклониться от уплаты налогов и, как следствие, причинить ущерб бюджету РФ.

## ПОЗИЦИЯ СУДА

[Арбитражный суд города Москвы](#) не согласился с логикой проверяющих и занял позицию налогоплательщика.

Суд, в частности, указал, что сам факт завершения проверки не отменяет того, что решение о ее назначении за рамками установленного двухлетнего срока повлекло избыточное применение в отношении Общества мер налогового контроля, в том числе возложение на него дополнительных обязанностей, связанных с выполнением требований налогового органа в рамках проверки, а также нарушение правомерных ожиданий налогоплательщика, который в данном случае обоснованно рассчитывал на неизменность своего правового положения.

Суд также подчеркнул, что активное участие налогоплательщика в рассмотрении материалов проверки не свидетельствует о ее законности, а также сослался на [Постановление ВС РФ от 17.10.2016 № 309-АД16-10395 по делу № А60-16466/2015](#), согласно которому ненормативный правовой акт, не отвечающий требованиям закона, является незаконным с момента его принятия, а не с момента вступления в силу решения суда о признании его недействительным. Таким образом, решение о назначении проверки недействительно с момента его принятия, а значит оспариваемое решение ФНС России по результатам проверки не соответствует закону и нарушает права Общества.



## ВЫВОДЫ

Данное решение – первое за всю историю применения правил ТЦО, принятое в пользу налогоплательщика по доначислениям в отношении контролируемых сделок. Однако принято оно не по существу доначислений, а по процессуальным основаниям.

Посмотрим, устоит ли оно в апелляции и кассации, и не уйдут ли суды на последующих стадиях спора в анализ существа доначислений. ФНС России фактически не доводит до налогоплательщиков свои подходы к применению методов ТЦО, информацию об этом можно получить только из судебных актов.

Если такой анализ будет проведен, то в публичном пространстве впервые появится порядок применения ФНС России метода сопоставимой рентабельности в отношении контролируемых сделок по договору оказания услуг российской компании со стороны иностранных контрагентов.

\*\*\*

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросам налогового контроля, в том числе применения правил трансфертного ценообразования, налоговой ответственности и иным вопросам налогообложения.

## КОНТАКТЫ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ



**Денис Щекин**  
Управляющий партнер  
[d.schekin@schekinlaw.ru](mailto:d.schekin@schekinlaw.ru)



**Елена Богданова**  
Партнер  
[e.bogdanova@schekinlaw.ru](mailto:e.bogdanova@schekinlaw.ru)



**Дмитрий Краснолобов**  
Партнер  
[d.krasnolobov@schekinlaw.ru](mailto:d.krasnolobov@schekinlaw.ru)



**Айгуль Абдрашитова**  
Руководитель практики  
международного  
налогообложения  
[a.abdrashitova@schekinlaw.ru](mailto:a.abdrashitova@schekinlaw.ru)



**Сергей Ядрихинский**  
Советник  
[s.yadrinhinskiy@schekinlaw.ru](mailto:s.yadrinhinskiy@schekinlaw.ru)



**Олег Ельченко**  
Ведущий юрист  
[o.elchenko@schekinlaw.ru](mailto:o.elchenko@schekinlaw.ru)

## КОНТАКТЫ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ И УГОЛОВНОЙ ПРАКТИКИ



**Игорь Ястржембский**  
Партнер  
[i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru](mailto:i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru)



**Константин Мирошниченко**  
Партнер, адвокат  
[k.miroshnichenko@schekinlaw.ru](mailto:k.miroshnichenko@schekinlaw.ru)



**Александр Благонравов**  
Руководитель гражданско-  
правовой практики  
[a.blagonravov@schekinlaw.ru](mailto:a.blagonravov@schekinlaw.ru)



**Максим Самощенко**  
Адвокат  
[m.samoshchenkov@schekinlaw.ru](mailto:m.samoshchenkov@schekinlaw.ru)

## НАШИ TELEGRAM-КАНАЛЫ



@SP\_TAXLAW



@SP\_CRIMINALLAW



@SP\_CIVILLAW