

Верховный Суд РФ: срок назначения ТЦО-проверки не просто процедура

Вниманию руководителей финансовых и юридических подразделений

Верховный Суд РФ поставил точку в споре о том, может ли ФНС России применять новый, более продолжительный срок назначения проверки контролируемых сделок к уведомлениям, представленным до изменения законодательства.

24 сентября 2026 г. был опубликован полный текст [Определения СКЭС ВС РФ](#) по делу № А40-72524/2025 (№ 305-ЭС26-8266) (далее – Определение).

Спор возник вокруг проверки ОАО «Уральская горно-металлургическая компания» за 2021 г., когда уведомление о контролируемых сделках налогоплательщик представил в мае 2022 г.

На тот момент п. 2 ст. 105.17 НК РФ предусматривал специальный двухлетний срок: решение о проведении проверки могло быть принято не позднее двух лет со дня получения уведомления.

Однако с 26 марта 2024 г. вступил в силу Федеральный закон от 26.02.2024 № 39-ФЗ (далее – Закон № 39-ФЗ), исключивший из п. 2 ст. 105.17 НК РФ двухлетний срок. После изменения ФНС России стала принимать решения о проведении ТЦО-проверки без учета этого срока на основании п. 5 ст. 105.17 НК РФ, предусматривающего общий срок три года, предшествующих году, в котором принято решение о назначении проверки.

ФНС России воспользовалась новым регулированием и 28 декабря 2024 г. назначила проверку, в том числе в отношении сделок УГМК за 2021 г.

Первая и апелляционная инстанции признали решение ФНС России в этой части незаконным. Московский округ в апреле 2026 г. занял противоположную позицию: суд округа исходил из того, что правило о двухлетнем сроке имело процессуальный характер и действовало только до его отмены. Поэтому, по мнению кассации, после 26 марта 2024 г. оно уже не препятствовало назначению проверки.

ВС РФ с таким подходом не согласился и отменил постановление округа.

Пять основных выводов Верховного Суда РФ

1. ТЦО-проверки за 2021–2022 гг. и продолжение позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 14.07.2023 № 41-П.

ВС РФ указал, что Закон № 39-ФЗ, отменивший двухлетний срок на назначение ТЦО-проверки, не распространяется на уведомления о контролируемых сделках, поданные до 26 марта 2024 г. На основании таких уведомлений ФНС России не вправе назначать ТЦО-проверки за пределами ранее действовавшего двухлетнего срока.

По контролируемым сделкам 2021–2022 гг. уведомления представлялись налогоплательщиками до отмены двухлетнего срока на назначение проверки Законом № 39-ФЗ.

Если уведомление о контролируемых сделках было представлено до 26 марта 2024 г., то последующая отмена двухлетнего срока не позволяет применять к этому уведомлению новый режим.

Практически это означает, что все ТЦО-проверки за 2021–2022 гг., назначенные ФНС России с нарушением двухлетнего срока, являются незаконными.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 14.07.2023 № 41-П (далее – Постановление № 41-П) уже рассматривал вопрос о сроке назначения ТЦО-проверки. Тогда проблема заключалась в том, что ФНС России исчисляла двухлетний срок от даты получения уточненного уведомления независимо от того, насколько значимыми были внесенные изменения.

КС РФ признал такое регулирование неконституционным и указал, что налоговые органы должны избегать формального подхода к назначению проверок; изменение законодательства, ухудшающее положение налогоплательщика, должно учитывать принцип доверия к закону и разумный переходный период.

После этого был принят Закон № 39-ФЗ, который вообще исключил привязку срока назначения проверки к дате уведомления.

Теперь ВС РФ фактически развил конституционно-правовую логику Постановления № 41-П применительно уже к действию нового законодательства во времени.

Поэтому определение по УГМК можно рассматривать как важное продолжение линии, начатой Постановлением № 41-П.

Но значение Определения ВС РФ далеко выходит за рамки конкретного спора.

2. Срок назначения проверки – это не просто процедурный срок.

Главный вывод ВС РФ состоит в следующем: сроки назначения проверки разграничивают периоды деятельности налогоплательщика, которые еще

могут быть подвергнуты налоговому контролю, и периоды, в отношении которых налоговый контроль более не допускается.

Именно поэтому Суд отказался считать срок назначения ТЦО-проверки исключительно процессуальным.

Это принципиальный подход.

Если срок является только процедурным, то после его изменения новым законом можно было бы рассуждать примерно так: сегодня действует новая процедура – значит, сегодня ФНС России должна руководствоваться новой процедурой.

ВС РФ показывает, почему такая логика неверна.

Двухлетний срок определял объем полномочий ФНС России и одновременно продолжительность нахождения налогоплательщика под соответствующим налоговым контролем. По истечении этого срока налогоплательщик приобретал вполне определенное правовое положение: в отношении соответствующих контролируемых сделок ФНС России уже не могла назначить такую проверку.

Поэтому отмена двухлетнего срока для уже поданного уведомления означает не просто изменение порядка работы налогового органа, а ухудшение правового положения налогоплательщика.

На наш взгляд, это одна из наиболее важных частей определения.

3. ВС РФ фактически связал налоговый контроль с принципом правовой определенности.

Верховный Суд РФ обращается к целому ряду правовых позиций Конституционного Суда РФ и указывает, что налоговый механизм должен обеспечивать «надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц».

Другими словами, законность деятельности налогового органа – это одна из составляющих самого конституционного механизма налогообложения.

Далее ВС РФ говорит, что в налоговых правоотношениях должна обеспечиваться определенность, которая создает предпосылки для законного и справедливого налогообложения и соответствует правомерным ожиданиям участников правоотношений. Суд прямо связывает правовую определенность с соблюдением налоговым органом действующего законодательства при осуществлении налогового контроля и с защитой от произвольных правоприменительных решений.

Это важное развитие конституционных принципов применительно именно к налоговому администрированию.

4. Еще более важный вывод: после истечения срока нельзя не только проверять, но и устанавливать нарушение.

Интересной представляется следующая формулировка ВС РФ: «В отношении периодов, не подлежащих налоговому контролю, исключается и возможность оценки действий налогоплательщика как содержащих в себе признаки нарушения законодательства, вынесения в отношении налогоплательщика актов, констатирующих недоимку, пени и основания для налоговой ответственности».

По существу, ВС РФ говорит о границе самой компетенции налогового органа во времени.

После того как соответствующий период вышел из сферы допустимого налогового контроля, проблема заключается не только в том, что ФНС России нарушила процедуру назначения проверки. У налогового органа уже нет полномочия осуществлять соответствующий контроль и делать предусмотренные его результатами правовые выводы.

Это может иметь значение далеко за пределами ТЦО.

5. ВС РФ прямо связал длящиеся правоотношения с положениями п. 2 ст. 5 НК РФ.

Верховный Суд РФ в силу п. 2 ст. 5 НК РФ признал недопустимым ухудшение положения налогоплательщика в длящихся правоотношениях, к которым он отнес и отношения, возникающие на основании представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках.

Уведомление было подано в мае 2022 г. На 26 марта 2024 г, когда вступил в силу Закон № 39-ФЗ, правоотношения по налоговому контролю еще не были завершены. Поэтому они продолжали регулироваться прежним законодательством.

Это позволяет сформулировать практическое правило: если к моменту изменения законодательства уже возникло и еще не завершилось правоотношение по налоговому контролю, ухудшающее это правоотношение новое регулирование не может просто «перезапустить» срок и расширить полномочия налогового органа.

Именно это произошло, по оценке ВС РФ, когда ФНС России назначила проверку УГМК в декабре 2024 г.

Этот вывод может иметь далеко идущие последствия и в налоговых правоотношениях, не связанных с ТЦО.

Помощь консультанта

Для нашей команды это дело имеет еще одно измерение.

Спор УГМК не случайный эпизод, а результат последовательной работы с процедурными аспектами ТЦО-контроля и с вопросом о конституционных пределах полномочий налоговых органов.

В деле УГМК интересы общества представляли старший партнер Рустем Ахметшин и советник Александр Кузнецов.

При этом у нас уже есть **опыт по делу ПАО «ВымпелКом»**, которое стало основанием для Постановления № 41-П. Дела по УГМК и «ВымпелКому» имеют непосредственную связь. Они подтверждают, что процессуальные вопросы ТЦО нельзя рассматривать как второстепенные по отношению к спору о ценах.

«Пепеляев Групп» единственная в России юридическая компания, имеющая положительный опыт сопровождения судебных споров по ТЦО-проверкам. В ходе ведения дел по УГМК и ВымпелКому мы накопили ряд идей, которые могут быть использованы при оспаривании решений ФНС России и по существу возможных доначислений.

Специалисты «Пепеляев Групп» готовы оказать правовую поддержку по вопросам сопровождения споров по ТЦО-проверкам.

Контактные данные



Рустем Ахметшин

Старший партнер

r.ahmetshin@pgplaw.ru

Т: +7 (495) 767 00 07



Александр Кузнецов

Советник

a.kuznetsov@pgplaw.ru

Т: +7 (495) 767 00 07