

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС26-8266

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

24 сентября 2026 г.
Дело № А40-72524/2025

Резолютивная часть определения объявлена 16 сентября 2026 г.
Полный текст определения изготовлен 24 сентября 2026 г.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Попова В.В.,
судей Антоновой М.К., Якимова А.А.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу открытого акционерного общества «Уральская горно-металлургическая компания» на постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 апреля 2026 г. по делу № А40-72524/2025 Арбитражного суда города Москвы

по заявлению открытого акционерного общества «Уральская горно-металлургическая компания» о признании частично недействительным решения Федеральной налоговой службы о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами № 13-1-07/0207дсп от 28 декабря 2024 г.

В заседании приняли участие представители:

от открытого акционерного общества «Уральская горно-металлургическая компания» – Ахметшин Р.И.; Койнов П.В., Кузнецов А.Б., Пепеляев С.Г., Суфияров И.М., Чудинов А.В.

от Федеральной налоговой службы – Келих Е.И., Куроедов Д.М.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав пояснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

открытое акционерное общество «Уральская горно-металлургическая компания» (далее – общество, налогоплательщик) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России, налоговый орган) о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами № 13-1-07/0207дсп от 28 декабря 2024 г. в отношении общества в части сделок, отраженных в уведомлении о контролируемых сделках за 2021 год: договор № 651432 от 3 ноября 2020 г. с TRAFIGURA PTE LTD (Сингапур), договор № 103-21-10056-Р от 20 октября 2020 г. с GLENCORE INTERNATIONAL AG (Швейцария).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 8 октября 2025 г., оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27 января 2026 г., требование общества удовлетворено.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 29 апреля 2026 г. решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменил, в удовлетворении заявленного требования отказал.

Не согласившись с принятым по делу постановлением суда округа, общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос о его отмене, ссылаясь на допущенное существенное нарушение норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 26 августа 2026 г. кассационная жалоба вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу ФНС России просит оставить постановление суда округа без изменения.

Проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 апреля 2026 г. подлежит отмене, а кассационная жалоба общества - удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, 19 мая 2022 г. налогоплательщиком в соответствии со статьей 105¹⁶ Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в налоговый орган представлено уведомление о контролируемых сделках, совершенных в 2021 году.

На основании представленных обществом сведений ФНС России принято решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами № 13-1-07/0207дсп от 28 декабря 2024 г., согласно которому налоговым органом назначена проверка сделок, отраженных в уведомлении о контролируемых сделках за 2021-2023 годы, а именно: договора № 651432 от 3 ноября 2020 г. с TRAFIGURA PTE LTD (Сингапур); договоров № 103-21-10056-Р от 20 октября 2020 г., № 103-22-11780-Р от 25 февраля 2022 г., № 103-22-11069-Р от 18 января 2022 г., № 103-22-10683-Р от 20 декабря 2021 г. с GLENCORE INTERNATIONAL AG (Швейцария); договора № 4040036-2022 от 1 марта 2022 г. с HALDIVOR ENERGY FZE (Объединенные Арабские Эмираты); договора № MMT-UMMC/2022/05-06/CC от 18 мая 2022 г. с MINMET TRADE DWC LLC (Объединенные Арабские Эмираты).

Решение налогового органа направлено обществу 28 декабря 2024 г. в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи и получено им 17 января 2025 г.

Не согласившись с выводами ФНС России в части сделок за 2021 год ввиду пропуска срока на назначение проверки, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения налогового органа в указанной части недействительным.

Рассматривая спор, суды первой и апелляционной инстанций, исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства, руководствуясь положениями статьи 57 Конституции Российской Федерации, статей 5, 105¹⁶, 105¹⁷ Налогового кодекса, правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлениях от 24 июня 2009 г. № 11-П, от 22 апреля 2014 г. № 12-П, от 15 февраля 2016 г. № 3-П, от 14 июля 2023 г. № 41-П, пришли к выводу о том, что решение налогового органа в оспоренной части не соответствует требованиям закона и нарушает права и законные интересы заявителя, обременяя его дополнительными обязанностями, подлежащими исполнению в ходе налоговой проверки.

Судебные инстанции исходили из того, что Федеральным законом от 26 февраля 2024 г. № 39-ФЗ «О внесении изменения в статью 105¹⁷ части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон от 26 февраля 2024 г. № 39-ФЗ), вступившим в силу с 26 марта 2024 г., отменен специальный двухлетний срок на назначение проверки при представлении уведомления о контролируемых сделках и ко всем проверкам контролируемых сделок применяется общий срок, установленный пунктом 5 статьи 105¹⁷ Налогового кодекса, когда в рамках проверки могут быть проверены сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Таким образом, законодателем увеличен предельный срок на назначение налоговых проверок и порядок его исчисления, что ухудшает положение налогоплательщика, соответственно, новый порядок проведения налоговой

проверки должен применяться в отношении контролируемых сделок, уведомления о которых получены после вступления в силу данного Федерального закона.

Как указали суды, представив уведомление в мае 2022 года, налогоплательщик рассчитывал, что назначение проверки указанных в уведомлении сделок возможно лишь в течение двух лет и с июня 2024 года налоговый орган утратит право на назначение проверки. При этом с момента получения уведомления о контролируемых сделках право на назначение соответствующей проверки могло быть реализовано налоговым органом в установленный законом двухлетний срок; увеличение срока на назначение проверки и последующее ее проведение увеличивает и срок действия ограничений конституционных прав налогоплательщика.

Отменяя судебные акты и отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд округа пришел к выводу о том, что измененная норма носила процессуальный (процедурный) характер и подлежала применению исключительно в период ее действия. Поскольку на момент принятия налоговым органом решения о назначении проверки данная норма была отменена, то применению в рассматриваемом случае не подлежала. Следовательно, срок назначения проверки совершенных в 2021 году контролируемых сделок истекал 31 декабря 2024 г. и налоговый орган, назначив проверку 28 декабря 2024 г., действовал в пределах установленного законом срока.

Судебная коллегия по экономическим спорам находит, что выводы суда округа сделаны с существенным нарушением норм материального права и согласиться с ними нельзя в силу следующего.

Федеральное законодательство, устанавливающее общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации (статья 72, пункт «и» части 1 Конституции Российской Федерации), призвано создать надлежащие условия исполнения налоговой обязанности, в том числе определить систему налоговых органов, их задачи, функции, формы и методы деятельности,

порядок проверки правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов.

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 16 июля 2004 г. № 4-П, от 17 марта 2009 г. № 5-П, от 3 июня 2014 г. № 17-П, от 1 июля 2015 г. № 19-П, от 10 июля 2017 г. № 19-П и др.), в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации, механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно - надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

В частности, в налоговых правоотношениях должна обеспечиваться определенность, создающая предпосылки к законному и справедливому налогообложению, соответствующему правомерным ожиданиям субъектов этих правоотношений, в том числе в части соблюдения уполномоченными органами действующего законодательства в ходе налогового контроля, что позволяет налогоплательщикам исполнить свою конституционную обязанность, уплачивая налоги в законном, разумно предсказуемом размере, и гарантирует обусловленную требованиями Конституции Российской Федерации защиту от произвольных правоприменительных решений. (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 г. № 14-П, от 17 марта 2009 г. № 5-П, от 5 июля 2016 г. № 15-П и др.).

В качестве элемента правового механизма, обеспечивающего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов и сборов, предусмотренного положениями главы 14 Налогового кодекса, посвященными налоговому контролю, выступает система мер налогового контроля, включающая в свой состав порядок, сроки проведения налоговых проверок и оформление их результатов.

Налоговый контроль, помимо иных направлений, состоит из проверки органами Федеральной налоговой службы полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (статья 20, главы 14¹, 14⁴ - 14⁵ НК РФ).

В соответствии со статьей 105¹⁶ Налогового кодекса налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105¹⁴ НК РФ (пункт 1).

Сведения о контролируемых сделках указываются в уведомлениях о контролируемых сделках, направляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту его нахождения (месту его жительства) в электронной форме в срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки. Налогоплательщики в соответствии со статьей 83 Налогового кодекса отнесенные к категории крупнейших, представляют указанные в настоящем пункте уведомления в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков (пункт 2 статьи 105¹⁶ Налогового кодекса).

Согласно пункту 3 статьи 105¹⁶ Налогового кодекса сведения о контролируемых сделках должны содержать информацию о календарном годе, за который представляются сведения о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках, предмете сделок, участниках сделок, сумме полученных доходов и (или) сумме произведенных расходов (понесенных убытков) по контролируемым сделкам с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат регулированию.

В свою очередь, ФНС России в силу пункта 1 статьи 105¹⁷ Налогового кодекса обладает полномочиями по проведению проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Данная проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, направленных в соответствии со статьей 105¹⁶ настоящего Кодекса, а также при

выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Согласно пункту 2 статьи 105¹⁷ Налогового кодекса в редакции, действовавшей с 1 января 2012 г., проверка проводится должностными лицами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки. Такое решение может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения, указанных в пункте 1 настоящей статьи.

Законом от 26 февраля 2024 г. № 39-ФЗ, вступившим в силу с 26 марта 2024 г., отменен специальный двухлетний срок на назначение проверки при представлении уведомления о контролируемых сделках и ко всем проверкам контролируемых сделок применяется общий срок, установленный пунктом 5 статьи 105¹⁷ Налогового кодекса, когда в рамках проверки могут быть проверены сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Из приведенных положений следует, что установленные законодательством о налогах и сборах сроки назначения проверки определяют не продолжительность проведения самой проверки, а разграничивают периоды деятельности налогоплательщика, подлежащие контролю и периоды (совершенные в течение этих периодов контролируемые сделки), в отношении которых проведение налогового контроля более не допускается.

В отношении периодов (контролируемых сделок), не подлежащих налоговому контролю, исключается и возможность оценки действий налогоплательщика как содержащих в себе признаки нарушения законодательства, вынесения в отношении налогоплательщика

правоприменительных актов, констатирующих наличие неисполненной обязанности по уплате налога (недоимки), пени и направленных на привлечение к налоговой ответственности.

В связи с этим срок назначения проверки ФНС России не может рассматриваться как сугубо процессуальный (процедурный). Он определяет период нахождения налогоплательщика под налоговым контролем и непосредственным образом влияет на состояние правовой определенности в имущественных отношениях между налогоплательщиком и государством.

Принимая во внимание, что положение пункта 2 статьи 105¹⁷ Налогового кодекса о двухлетнем сроке на назначение проверки определяло содержание прав и обязанностей сторон налогового правоотношения (срок в допустимых объемах ограничивал конституционные права налогоплательщика, в пределах этого срока налоговый орган обладал полномочиями на назначение проверки), то исключение из данной нормы указания на двухлетний срок назначения проверки не может быть рассмотрено иначе, как изменение (ухудшение) правового положения налогоплательщика, представившего уведомление до вступления в действие нового правового регулирования.

В решениях Конституционного Суда Российской Федерации неоднократно указывалось, что в Российской Федерации как правовом государстве (часть 1 статьи 1, статьи 2, 17 и 18 Конституции Российской Федерации) в качестве одного из основных принципов, создающих надлежащий уровень прав и свобод человека и гражданина, признается общеправовой принцип правовой определенности, включающий в себя требования разумности правового регулирования и стабильности правопорядка, устойчивости сложившейся системы правоотношений (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 24 мая 2001 г. № 8-П, от 19 июня 2002 г. № 11-П, от 27 мая 2003 г. № 9-П, от 5 февраля 2007 г. № 2-П, от 16 мая 2007 г. № 6-П, от 10 октября 2013 г. № 20-П и др.).

Правовая определенность обеспечивается действием запрета придания обратной силы законам, ухудшающим положение граждан и юридических лиц

(постановления от 24 октября 1996 г. № 17-П, от 30 января 2001 г. № 2-П, от 28 февраля 2006 г. № 2-П и др.), применением ранее установленных условий реализации прав и свобод на основе принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства (постановления от 24 мая 2001 г. № 8-П, от 29 января 2004 г. № 2-П, от 20 апреля 2010 г. № 9-П, от 20 июля 2011 г. № 20-П, от 27 марта 2012 г. № 8-П и др.).

Как разъяснил Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 14 июля 2023 г. № 41-П, применительно к осуществлению налоговыми органами контроля полноты исчисления и уплаты налогов изложенное означает, помимо прочего, что налоговые органы обязаны избегать формального подхода к решению вопроса о назначении и проведении проверок, включая проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Это предполагает наличие в законодательстве о налогах и сборах надлежащих критериев выбора начального момента исчисления двухлетнего срока, в течение которого налоговым органом может быть принято решение о проведении проверки контролируемой сделки, позволяющих обеспечить баланс частных и публичных интересов.

При этом изменение законодателем налогового законодательства, которое может повлечь ухудшение положения налогоплательщика, должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также установление разумного переходного периода, позволяющего исключить противоречивое истолкование нового налогового регулирования правоприменительными органами.

Таким образом, общеправовой запрет придания обратной силы законам, ухудшающим положение граждан и юридических лиц, означает, что новое правовое регулирование не может распространяться на правоотношения

и юридические последствия, возникшие до вступления его в силу, а установившиеся однажды длящиеся правоотношения, несмотря на вступление в силу нового регулирования, продолжают регулироваться прежними нормативными правовыми актами.

Применительно к сфере налогового контроля это означает, что в силу запрета придания обратной силы актам законодательства о налогах и сборах, ухудшающим положение налогоплательщиков (пункт 2 статьи 5 НК РФ), срок назначения проверки в отношении хозяйственных операций, совершенных в 2021 году, должен определяться законодательством, действующим на дату подачи уведомления об этих операциях (контролируемых сделках) в мае 2022 года, то есть применению подлежала редакция пункта 2 статьи 105¹⁷ НК РФ, действовавшая до внесения изменений, предусмотренных Законом от 26 февраля 2024 г. № 39-ФЗ.

Отношения, связанные с налоговым контролем в отношении уведомления, представленного в мае 2022 года, являются длящимися, поскольку они не были завершены к 26 марта 2024 г. - дате введения в действие новой редакции пункта 2 статьи 105¹⁷ Налогового кодекса, и соответственно, пункт 2 статьи 105¹⁷ НК РФ в ранее действовавшей редакции должен продолжать применяться к длящимся отношениям, начатым и не завершенным в период его действия, чтобы не допустить ухудшения положения налогоплательщиков.

Соответственно, новая редакция пункта 1 статьи 105¹⁷ НК РФ не распространяется на уведомления, поданные до 26 марта 2024 г., а вывод судов об обратном сделан с нарушением пункта 2 статьи 5 Налогового кодекса.

Разрешая вопрос об исчислении срока налогового контроля по данному делу, суды первой и апелляционной инстанций обоснованно исходили из того, что, представив уведомление в мае 2022 года, налогоплательщик обладал правовыми основаниями рассчитывать на возможность назначения проверки указанных в уведомлении сделок лишь в течение двух лет и утрату с июня 2024 года налоговым органом права на проведение проверки.

С момента получения уведомления о контролируемых сделках право на назначение соответствующей проверки могло быть реализовано налоговым органом в установленный законом двухлетний срок; увеличение срока на назначение проверки и последующее ее проведение увеличивает и срок действия ограничений конституционных прав налогоплательщика.

Назначив проверку в декабре 2024 года, налоговый орган фактически восстановил нахождение общества в состоянии налогового контроля в отношении указанных в уведомлении сделок, в то время как период нахождения общества под налоговым контролем в отношении этих сделок уже истек в июне 2024 года.

В этой связи распространение полномочий налогового органа в измененном виде на спорные правоотношения без специального указания закона и при отсутствии разумных ожиданий субъектов на такое правоприменение находится в противоречии с установленными статьей 5 Налогового кодекса правилами действия закона во времени, нарушает доверие налогоплательщика к закону и действиям государства, что в соответствии с частью 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и абзацем пятым пункта 17 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 июня 2022 г. № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» является основанием для признания оспариваемого решения о назначении проверки недействительным.

С учетом изложенного Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что обжалуемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое при существенном нарушении норм материального права, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции – оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 291¹¹ - 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 апреля 2026 г. по делу № А40-72524/2025 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 8 октября 2025 г. и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27 января 2026 г. по тому же делу оставить в силе.

Определение вступает в законную силу со дня его вынесения и может быть обжаловано в порядке надзора в Верховный Суд Российской Федерации в трехмесячный срок.

Председательствующий судья

В.В. Попов

Судья

М.К. Антонова

Судья

А.А. Якимов