



Именем  
Российской Федерации

# ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой публичного акционерного общества «Вымпел-Коммуникации»

город Санкт-Петербург

14 июля 2023 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Г.А.Гаджиева, Л.М.Жарковой, С.М.Казанцева, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, В.А.Сивицкого,

руководствуясь статьей 125 (пункт «а» части 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 47<sup>1</sup>, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в заседании без проведения слушания дело о проверке конституционности абзаца первого пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба публичного акционерного общества «Вымпел-Коммуникации». Основанием к

рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции Российской Федерации оспариваемое заявителем законоположение.

Заслушав сообщение судьи-докладчика А.Н.Кокотова, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. В соответствии с абзацем первым пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится должностными лицами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (далее – ФНС России; пункт 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506), 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 данной статьи, если иное не предусмотрено данной статьей.

1.1. Конституционность приведенного законоположения оспаривает публичное акционерное общество «Вымпел-Коммуникации» (далее также – ПАО «ВымпелКом», Общество).

21 мая 2018 года ПАО «ВымпелКом» представило в ФНС России уведомление о контролируемых сделках за 2017 год, в котором содержались сведения в отношении 111 сделок, включая сделку по приобретению агентско-сервисных услуг, совершенную ПАО «ВымпелКом» в 2017 году с иностранной организацией Veon Wholesale Services B.V. по договору от 17 мая 2013 года. Данный договор номера не имел.

24 октября 2018 года заявитель направил в ФНС России уточненное уведомление. Основанием для его направления послужило неверное отражение Обществом в первоначальном уведомлении номеров договоров по 68 сделкам, включая договор с Veon Wholesale Services B.V. от 17 мая 2013 года (в первоначальном уведомлении факт отсутствия у этого договора номера был отражен как «№ 0», а в уточненном уведомлении – «№ б/н»), а также дополнение сведений о контролируемых сделках данными о еще одной сделке (приобретение сервисных услуг по не имевшему номера договору от 1 декабря 2010 года с Veon Ltd.).

29 декабря 2020 года ФНС России вынесла решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделки от 17 мая 2013 года между взаимозависимыми лицами ПАО «ВымпелКом» с Veon Wholesale Services B.V. (Нидерланды).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 31 мая 2021 года, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 14 марта 2022 года и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 6 июля 2022 года, заявителю отказано в удовлетворении требования о признании недействительным указанного решения ФНС России. Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 24 ноября 2022 года отказано в передаче кассационной жалобы заявителя для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

При рассмотрении дела заявитель указал, что у налогового органа отсутствовали объективные причины и установленные законом основания для определения начала течения двухлетнего срока назначения проверки с 24 октября 2018 года – даты представления заявителем уточненного уведомления о контролируемых сделках за 2017 год, поскольку в нем содержалась новая информация об иных контролируемых сделках Общества, а данные в отношении сделок с Veon Wholesale Services B.V. не

претерпели изменений и полностью соответствовали сведениям, указанным в первоначальном уведомлении. Заявитель полагал, ссылаясь на пункт 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации, что срок назначения проверки продлевается только в случае представления уточненной налоговой декларации (а не уточненного уведомления) либо в отношении тех сделок, информация о которых была изменена в уточненном уведомлении.

По мнению же правоприменительных органов, налогоплательщик не учел, что в первоначальном уведомлении им была допущена ошибка в части указания реквизитов договора, в связи с чем им было представлено 24 октября 2018 года уточненное уведомление. При этом налоговое законодательство Российской Федерации не содержит положений, которые позволяли бы сделать вывод, что при незначительных изменениях в уточненном уведомлении по сравнению с первоначальным уведомлением факт представления уточненного уведомления может быть проигнорирован в целях исчисления срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды в деле заявителя согласились с доводами налогового органа о том, что первоначальное уведомление в случае подачи уточненного уведомления становится неактуальным, т.е. аннулируется. Следовательно, такое первоначальное уведомление не может являться препятствием для вынесения решения о проведении соответствующей проверки в срок, исчисляемый в течение двух лет со дня получения уточненного уведомления налогоплательщика.

Вывод судов о законности действий налогового органа основан также на положении подпункта «б» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 1 апреля 2020 года № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», в силу которого в 2020 году Правительство Российской Федерации было наделено правом издавать

нормативные правовые акты, предусматривающие в период с 1 января до 31 декабря 2020 года (включительно) приостановление, отмену или перенос на более поздний срок мероприятий налогового контроля, в том числе проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, а также приостановление течения сроков, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, в том числе сроков назначения (проведения) проверок, на период приостановления или переноса указанных мероприятий налогового контроля. Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 апреля 2020 года № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» (вступило в силу 6 апреля 2020 года) было приостановлено до 31 мая, а потом и до 30 июня 2020 года включительно вынесение решений о проведении проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (пункт 4). Исходя из такого регулирования, суды в деле заявителя установили, что с 6 апреля 2020 года до 30 июня 2020 года включительно было приостановлено течение сроков для вынесения решения о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделки между взаимозависимыми лицами ПАО «ВымпелКом» и Veon Wholesale Services B.V. Срок приостановления составил 2 месяца 25 дней. Таким образом, предельный срок вынесения решения о проведении проверки указанной сделки был продлен до 31 декабря 2020 года. Поэтому налоговый орган был вправе вынести 29 декабря 2020 года решение о проведении соответствующей проверки.

Кроме того, заявитель обратился с административным иском с заявлением о признании частично недействующим абзаца второго пункта 1.2 Порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках (приложение № 3 к приказу Федеральной налоговой службы от 7 мая 2018 года № ММВ-7-13/249@), в соответствии с которым в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении

представленного уведомления налогоплательщик вправе направить уточненное уведомление взамен ранее представленного.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 28 октября 2021 года, оставленным без изменения апелляционным определением Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 10 февраля 2022 года, заявителю отказано в удовлетворении указанного административного искового заявления. При этом суды исходили из того, что оспариваемое положение не содержит правил, связанных с назначением проверки, а лишь разъясняет установленный Налоговым кодексом Российской Федерации порядок представления налогоплательщиком уточненного уведомления по утвержденной форме относительно объема входящих в него сведений. Суды также отметили, что действующее регулирование устанавливает право налогоплательщика направить в налоговый орган именно уточненное уведомление, а не уточнение (дополнение) к первоначально поданному уведомлению, что свидетельствует о правомерности исчисления двухлетнего срока на принятие решения о проверке с момента получения налоговым органом уточненного уведомления.

По мнению ПАО «ВымпелКом», абзац первый пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации противоречит статьям 1, 2, 15, 17 (части 1 и 3), 18, 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1), 35, 46 (часть 1), 54, 55 (часть 3) и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку в системе действующего правового регулирования допускает принятие ФНС России решения о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в отношении конкретной сделки в течение двух лет со дня получения уточненного уведомления по контролируемым сделкам за соответствующий год вне зависимости от наличия в нем новых сведений о такой сделке.

1.2. Таким образом, с учетом статей 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»

Федерации» абзац первый пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации является предметом рассмотрения по настоящему делу в той мере, в какой на его основании в системе действующего правового регулирования решается вопрос о начальной дате исчисления срока, в пределах которого ФНС России вправе принять решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделки между взаимозависимыми лицами в случае представления налогоплательщиком уточненного уведомления о контролируемых сделках.

2. Согласно Конституции Российской Федерации в Российской Федерации как демократическом правовом государстве в качестве основ конституционного строя гарантируются признание высшей ценности человека, его прав и свобод, единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности; на ее территории не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств (статья 1, часть 1; статья 2; статья 8, часть 1; статья 74, часть 1). Соответственно, Конституция Российской Федерации закрепляет право каждого на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (статья 34, часть 1), охрану частной собственности законом (статья 35, часть 1), относя регулирование и защиту прав и свобод человека и гражданина, установление правовых основ единого рынка к предметам ведения Российской Федерации (статья 71, пункты «в», «ж»).

2.1. По смыслу приведенных конституционных положений в их взаимосвязи с положениями статей 17, 18, 45 (часть 1) и 75<sup>1</sup> Конституции Российской Федерации в Российской Федерации должны создаваться максимально благоприятные условия для функционирования

экономической системы, что предполагает необходимость стимулирования свободной, основанной на принципах самоорганизации хозяйственной деятельности предпринимателей как основных субъектов рыночной экономики и принятия специальных мер, направленных на защиту их прав и законных интересов при осуществлении государственного регулирования экономики и тем самым на достижение конституционной цели оптимизации вмешательства государства в регулирование экономических отношений.

Указанная конституционная цель не исключает право и обязанность государства осуществлять контрольную функцию, направленную на соблюдение установленного порядка ведения хозяйственной деятельности и защиту прав и свобод граждан. Контрольная функция государства по своей конституционно-правовой природе производна от его организующего и регулирующего воздействия на общественные отношения, в том числе в сфере гражданского оборота (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 18 июля 2008 года № 10-П).

Осуществляя регулирование государственного контроля в сфере экономической деятельности, федеральный законодатель должен соблюдать вытекающие из конституционных принципов правового государства, важнейшими из которых являются равенство и справедливость, требования определенности, ясности, недвусмысленности правовых норм и их согласованности в системе действующего правового регулирования (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 6 апреля 2004 года № 7-П, от 31 мая 2005 года № 6-П и др.).

2.2. Указанные требования в полной мере относятся к государственному контролю за исполнением конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции Российской Федерации).

Согласно конституционному принципу верховенства закона (статья 4, часть 2; статья 15, части 1 и 2, Конституции Российской Федерации) и вытекающему из него принципу основанности на законе деятельности

органов исполнительной власти налоговые органы нуждаются в законодательной основе для своей деятельности. Именно связанностью налоговых органов законом обусловлено детальное регулирование соответствующих отношений (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2003 года № 12-П).

В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 (часть 2) и 18 Конституции Российской Федерации механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно – правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц.

Исходя из этого федеральное законодательство о налогах и сборах 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.

3. В качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, каковым в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном данным Кодексом (пункт 1 статьи 82).

Налоговый контроль, помимо иных направлений, включает проверку органами Федеральной налоговой службы полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (статья 20, главы 14<sup>1</sup>, 14<sup>4</sup>–14<sup>5</sup> Налогового кодекса Российской Федерации). Проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, направленных в соответствии со статьей 105<sup>16</sup> данного Кодекса, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения ФНС России повторной

выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг (пункты 1 и 2 статьи 105<sup>16</sup>, абзац второй пункта 1 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии со статьей 105<sup>16</sup> Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105<sup>14</sup> этого Кодекса (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 срок не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершены контролируемые сделки; налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 данного Кодекса отнесенные к категории крупнейших, представляют указанные в данном пункте уведомления в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков (абзац первый пункта 2); по выбору налогоплательщиков уведомления о контролируемых сделках могут представляться в налоговый орган по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме (абзац второй пункта 2); 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 (пункт 3).

Согласно данной статье в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления о контролируемых сделках налогоплательщик вправе направить уточненное уведомление (абзац четвертый пункта 2); в случае подачи уточненного

уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений о контролируемых сделках, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 129<sup>4</sup> Налогового кодекса Российской Федерации (абзац пятый пункта 2).

В свою очередь, у ФНС России имеется полномочие по проведению проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, проводимой на основании решения ее руководителя (заместителя руководителя), которое может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления о контролируемых сделках (абзац первый пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации). При этом согласно пункту 5 данной статьи в рамках указанной проверки могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет (а в случае, предусмотренном абзацем третьим пункта 2 этой же статьи, – в период, не превышающий пяти календарных лет), предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

4. Форма (форматы) уведомления о контролируемых сделках, а также порядок заполнения формы и порядок представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации (абзац третий пункта 2 статьи 105<sup>16</sup> Налогового кодекса Российской Федерации). Перечисленные вопросы урегулированы приказом Федеральной налоговой службы от 7 мая 2018 года № ММВ-7-13/249@ (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 13 августа 2018 года № 51864).

Согласно абзацу второму пункта 1.2 Порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного

уведомления налогоплательщик вправе направить уточненное уведомление взамен ранее представленного. Данное положение, согласно письму Министерства финансов Российской Федерации от 20 февраля 2017 года № 03-12-11/1/9967, означает, что поскольку уточненное уведомление о контролируемых сделках предоставляется налогоплательщиком взамен ранее направленного уведомления, то решение ФНС России о проведении проверки контролируемых сделок может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения им такого уточненного уведомления.

Такой подход призван обеспечить проведение налоговым органом проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в достаточный для этого срок, в условиях, когда на практике налогоплательщиками в уточненном уведомлении впервые представляются сведения о конкретных контролируемых сделках или уточняются сведения о контролируемых сделках, содержащиеся в первоначальном уведомлении, являющиеся значимыми для целей принятия налоговым органом решения об их проверке.

Вместе с тем в уточненном уведомлении может содержаться уточнение сведений об указанных в первоначальном уведомлении контролируемых сделках, не являющееся значимым для целей принятия налоговым органом решения о проверке таких сделок или иных связанных с ними контролируемых сделок. Это, к примеру, сведения, направленные на устранение содержащихся в первоначальном уведомлении технических ошибок или неточностей, которые не препятствуют идентификации соответствующих контролируемых сделок. Исчисление в таком случае двухлетнего срока, в течение которого может быть принято решение о проведении проверки контролируемой сделки, со дня получения уточненного уведомления налогоплательщика не отвечает конституционным требованиям к ограничению конституционных прав именно на основании федерального закона и о законном характере

деятельности налоговых органов (статья 1, часть 1; статья 2; статья 15, часть 2; статья 55, часть 3; статья 57 Конституции Российской Федерации).

Определяя с учетом требований статей 17 (часть 3) и 19 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации критерии допустимости ограничений конституционных прав и свобод, Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что цели таких ограничений должны быть не только юридически, но и социально оправданны, а сами ограничения – соразмерны этим целям. При допустимости ограничения федеральным законом того или иного права в соответствии с конституционно одобряемыми целями следует использовать не чрезмерные, а только необходимые и строго обусловленные этими целями меры. Публичные интересы, перечисленные в статье 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, могут оправдывать правовые ограничения прав и свобод, только если они адекватны социально необходимому результату. В ходе правового регулирования недопустимо искажение самого существа конституционного права или свободы, а задачи одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод (постановления от 26 декабря 2005 года № 14-П, от 16 июля 2008 года № 9-П, от 22 июня 2010 года № 14-П, от 13 июля 2010 года № 16-П, от 20 июля 2012 года № 20-П, от 9 января 2019 года № 1-П, от 28 декабря 2022 года № 59-П и др.).

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 также предполагается, что исчисление для этих целей срока со дня получения уточненного уведомления должно быть мотивировано в соответствующем решении налогового органа, за исключением случаев, когда сведения о сделке были впервые указаны только в уточненном уведомлении, поскольку в этом случае очевидна новизна для налогового органа такой информации.

Указанные критерии относятся к правилам исчисления срока, установленного оспариваемым законоположением в качестве, с одной стороны, гарантии прав налогоплательщика, а с другой – пределов допускаемого законом ограничения его прав, и в силу этого подлежат закреплению в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Следовательно, исчисление двухлетнего срока, в течение которого может быть принято решение налогового органа о проведении проверки контролируемой сделки, во всех случаях со дня получения им уточненного уведомления налогоплательщика – независимо от объема, содержания и характера уточняемых сведений, времени получения первоначального и уточненного уведомления налогоплательщика – в отсутствие прямого указания федерального законодателя на такой порядок его исчисления не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 2, 15 (часть 2), 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (часть 1), 55 (часть 3) и 57.

5. Таким образом, абзац первый пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации не соответствует Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 2, 15 (часть 2), 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (часть 1), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой он в системе действующего правового регулирования по смыслу, придаваемому ему правоприменительной практикой, влечет исчисление предусмотренного им срока на принятие ФНС России решения о проведении проверки контролируемой сделки со дня получения уточненного уведомления в том случае, когда в первоначальном уведомлении были приведены сведения об этой сделке и налоговый орган в решении не обосновал, что новые

содержащиеся в уточненном уведомлении сведения об этой или иных сделках являются значимыми для целей принятия соответствующего решения.

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 (устранение технических ошибок или неточностей, которые не препятствуют идентификации контролируемых сделок), двухлетний срок на принятие соответствующего решения исчисляется со дня получения налоговым органом первоначального уведомления. При включении же в уточненное уведомление сведений о сделке, не указанной в первоначальном уведомлении, срок для назначения ФНС России ее проверки во всяком случае исчисляется со дня получения уточненного уведомления.

Федеральному законодателю надлежит – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в настоящем Постановлении, – внести в действующее правовое регулирование необходимые изменения. При этом согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в регулировании форм налогового контроля и порядка его осуществления, включая сроки проведения налоговых проверок и правила их исчисления, поскольку при этом гарантируется исполнение обязанностей налогоплательщиков и не создаются условия для нарушения их конституционных прав (Постановление от 16 июля 2004 года № 14-П; определения от 8 апреля 2010 года № 441-О-О и от 9 ноября 2010 года № 1434-О-О). Соответственно, федеральный законодатель не лишен возможности дифференцировать сроки для назначения ФНС России проверки

контролируемой сделки при получении первоначального или уточненного уведомления, в том числе с учетом того, получено уточненное уведомление до истечения двухлетнего срока со дня получения первоначального уведомления или после его истечения.

Впредь до внесения в действующее правовое регулирование изменений, вытекающих из настоящего Постановления, исчисление срока для назначения проверки в отношении конкретной контролируемой сделки при получении уточненного уведомления налогоплательщика осуществляется в соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, выраженными в настоящем Постановлении, с исключением применения абзаца первого пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой он признан не соответствующим Конституции Российской Федерации.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 47<sup>1</sup>, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать абзац первый пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 2, 15 (часть 2), 19 (часть 1), 34 (часть 1), 35 (часть 1), 55 (часть 3) и 57, в той мере, в какой он в системе действующего правового регулирования по смыслу, придаваемому ему правоприменительной практикой, влечет исчисление предусмотренного им срока на принятие ФНС России решения о проведении проверки контролируемой сделки со дня получения уточненного уведомления в том случае, когда в первоначальном уведомлении были приведены сведения об этой сделке и налоговый орган в решении не обосновал, что новые содержащиеся в уточненном уведомлении сведения об этой или иных

сделках являются значимыми для целей принятия соответствующего решения.

2. Федеральному законодателю надлежит – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных в настоящем Постановлении, – внести в действующее правовое регулирование необходимые изменения. При этом он не лишен возможности дифференцировать сроки для назначения ФНС России проверки контролируемой сделки при получении первоначального или уточненного уведомления, в том числе с учетом того, получено уточненное уведомление до истечения двухлетнего срока со дня получения первоначального уведомления или после его истечения.

Впредь до внесения в действующее правовое регулирование изменений, вытекающих из настоящего Постановления, исчисление срока для назначения проверки в отношении конкретной контролируемой сделки при получении уточненного уведомления налогоплательщика осуществляется в соответствии с правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, выраженными в настоящем Постановлении, с исключением применения абзаца первого пункта 2 статьи 105<sup>17</sup> Налогового кодекса Российской Федерации в той мере, в какой он признан не соответствующим Конституции Российской Федерации.

3. Судебные решения по делу публичного акционерного общества «Вымпел-Коммуникации» подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий.

4. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу со дня официального опубликования, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства

Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)).

Конституционный Суд  
Российской Федерации

№ 41-П