



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ23-561

РЕШЕНИЕ ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва

20 сентября 2023 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Кириллова В.С.
при секретаре Сибиле Г.В.
с участием прокурора Русакова И.В.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению общества с ограниченной ответственностью «Таможенно-брокерский консалтинг» о признании частично недействующим пункта 2.7 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утверждённого приказом Федеральной налоговой службы от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@,

установил:

приказом Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@ утверждён порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (далее также – Порядок). Нормативный правовой акт зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 14 октября 2019 г., регистрационный номер 56217, размещён на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) 15 октября 2019 г.

Согласно пункту 2.7 Порядка в случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения (далее – закрытое обособленное подразделение) уточнённые налоговые декларации по налогу на прибыль организаций (далее также – декларация) по указанному обособленному подразделению, а также декларации за последующие (после закрытия) отчётные периоды и текущий налоговый период представляются в налоговый орган по месту нахождения организации, а

по организации, отнесённой к категории крупнейших налогоплательщиков, – в налоговый орган по месту её учёта в качестве крупнейшего налогоплательщика.

При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту «по месту нахождения (учёта) (код)» указывается код «223», а в верхней его части указывается код причины постановки на учёт (далее – КПП) по месту нахождения организации (по месту учёта в качестве крупнейшего налогоплательщика).

По реквизиту «идентификационный номер налогоплательщика (далее – ИНН)/КПП изменившего полномочия (закрытого) обособленного подразделения» указывается КПП, который был присвоен организации налоговым органом по месту нахождения закрытого обособленного подразделения.

Общество с ограниченной ответственностью «Таможенно-брокерский консалтинг» (далее также – ООО «Таможенно-брокерский консалтинг», Общество) обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском о признании не действующим пункта 2.7 Порядка в части, обязывающей представлять налоговые декларации (расчёты) по налогу на прибыль по закрытому обособленному подразделению в налоговый орган по месту нахождения организации, ссылаясь на его противоречие статье 18 Конституции Российской Федерации, пункту 2 статьи 4 и пункту 1 статьи 289 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – Кодекс). Общество считает, что издание Порядка не относится к компетенции ФНС России, оспариваемая норма изменяет содержание обязанностей, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации, не соответствует конституционно значимым целям, по своему смыслу и содержанию не соответствует принципу приоритета прав и свобод человека и гражданина, необоснованно нарушает баланс публичных и частных интересов.

По мнению административного истца, пунктом 2.7 Порядка возлагается дополнительная обязанность по представлению налоговых деклараций по налогу на прибыль по закрытому обособленному подразделению в налоговый орган по месту нахождения головной организации, что не предусмотрено пунктом 1 статьи 289 Кодекса. Изменение места исполнения данной обязанности, в силу указанной прямой императивной нормы, может быть предусмотрено только в порядке, определённом поименованной статьёй Кодекса. Общество полагает, что в силу подпунктов 3 и 7 пункта 1 и пунктов 2 и 3 статьи 6 Налогового кодекса Российской Федерации изменение определённого Кодексом содержания обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, является самостоятельным основанием для признания в судебном порядке нормативного правового акта не соответствующим поименованному кодексу.

В обоснование административного иска Общество указало, что оспариваемое положение предписывает налогоплательщику (под угрозой применения к нему мер административного воздействия) подачу налоговых деклараций, содержащих одни и те же сведения (Приложение № 5 к Листу 02) в

один и тот же налоговый орган, в одни и те же сроки. Вследствие применения оспариваемой нормы Общество было дважды привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений, что повлекло нарушение его законных интересов. В связи с этим оно обратилось в суд с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Тверской области о признании недействительными решений от 12 ноября 2021 г. № 8954, 9026 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, однако решением Арбитражного суда Тверской области от 18 августа 2022 г., оставленным без изменения постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23 ноября 2022 г. и постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 марта 2023 г., заявленные требования оставлены без удовлетворения.

Федеральная налоговая служба, Министерство финансов Российской Федерации и Министерство юстиции Российской Федерации в письменных возражениях на административное исковое заявление указали, что Порядок утверждён федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий, оспариваемое нормативное положение соответствует действующему законодательству и не нарушает прав и законных интересов административного истца.

В судебном заседании представители административного истца общества с ограниченной ответственностью «Таможенно-брокерский консалтинг» Васильков В.С. и Васильков С.В. поддержали заявленное требование.

Представители Федеральной налоговой службы Ефремова Е.И. и Денисаев М.А., представитель Министерства финансов Российской Федерации Рыбина И.В. не признали административный иск.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия его представителя.

Выслушав объяснения представителей общества с ограниченной ответственностью «Таможенно-брокерский консалтинг» Василькова В.С. и Василькова С.В., возражения представителей Федеральной налоговой службы Ефремовой Е.И. и Денисаева М.А., представителя Министерства финансов Российской Федерации Рыбиной И.В., обсудив письменный отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив оспариваемое положение на соответствие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Русакова И.В., полагавшего необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Поименованный кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы

обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Действие Кодекса распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов, страховых взносов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено названным кодексом (статья 1 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с пунктом 4 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации формы и форматы документов, предусмотренных Кодексом и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, либо через личный кабинет налогоплательщика, либо через информационные системы организации, к которым предоставлен доступ налоговому органу, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если полномочия по их утверждению не возложены Налоговым кодексом Российской Федерации на иной федеральный орган исполнительной власти.

В силу абзаца первого пункта 7 статьи 80 Налогового кодекса Российской Федерации формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчётов), а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчётов) и прилагаемых к ним документов в соответствии с Кодексом 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.

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, в соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утверждённым постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, является ФНС России, к полномочиям которой отнесено утверждение форм и форматов документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм и направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, если полномочия по их утверждению не возложены Налоговым кодексом Российской Федерации на иной федеральный орган исполнительной власти (пункт 1, подпункт 5.9.37 пункта 5 Положения).

ФНС России, реализуя предоставленные полномочия, утвердило Порядок, который в установленном порядке согласован с Министерством финансов Российской Федерации, что подтверждается объяснениями Минюста

России и представленными материалами о государственной регистрации нормативного правового акта.

Процедура издания, введения в действие и опубликования Порядка соответствует положениям Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» и Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утверждённых постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009.

Следовательно, оспариваемый в части нормативный правовой акт разработан и утверждён компетентным федеральным органом исполнительной власти в пределах полномочий, предоставленных ему законом и с соблюдением порядка издания нормативного правового акта, требований, установленных для его государственной регистрации и опубликования. Поэтому доводы административного истца об отсутствии у ФНС России компетенции на издание оспариваемого акта являются несостоятельными.

Доводы административного истца о несоответствии оспариваемого положения статье 18 Конституции Российской Федерации, пункту 2 статьи 4, пункту 1 статьи 289 Налогового кодекса Российской Федерации несостоятельны, поскольку основаны на ошибочном толковании норм материального права.

Конституция Российской Федерации, закрепляя в статье 57 обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм исполнения данной обязанности, его установление относится к полномочиям законодателя.

В соответствии с пунктом 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. Данное положение является общим правилом, которое, однако, не означает, что федеральный законодатель лишён права наделить данный федеральный орган исполнительной власти отдельными полномочиями по изданию подзаконного нормативного правового акта по тому или иному вопросу, касающемуся организации деятельности налоговых органов по взиманию налогов и сборов, путём прямого указания таких полномочий в Налоговом кодексе Российской Федерации (например, пункт 4 статьи 31 и пункт 7 статьи 80 Кодекса). При этом на такие акты распространяются общие требования пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации, предписывающие, что данные акты должны соответствовать нормативному акту большей юридической силы и не могут изменять и дополнять законодательство о налогах и сборах.

Согласно статье 80 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведённых расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, которое представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах (пункт 1).

Декларация является основным документом налоговой отчётности, непредставление в установленный срок которого ставит под угрозу эффективное осуществление налогового контроля и своевременное обнаружение фактов несвоевременного, неполного или неправильного исполнения налоговой обязанности.

На основе представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций в соответствии со статьёй 88 Налогового кодекса Российской Федерации осуществляются мероприятия камерального налогового контроля. И хотя непредставление в установленный срок налоговой декларации не может полностью блокировать осуществление в отношении налогоплательщика контрольных мероприятий, имея в виду в том числе возможность проведения выездных налоговых проверок, игнорирование налогоплательщиком соответствующей обязанности способно существенным образом затруднить нормальное осуществление налоговым органом его функций.

Статья 119 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает ответственность за непредставление или несвоевременное представление налоговой декларации. Как следует из этой статьи, рассматриваемой во взаимосвязи с иными положениями раздела VI «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» данного кодекса, указанное в ней налоговое правонарушение посягает на самостоятельный объект охраняемых государством общественных отношений в сфере налогообложения, связанных с осуществлением налогового контроля. Именно поэтому налогоплательщик привлекается к ответственности за совершение данного налогового правонарушения независимо от факта уплаты им налога.

Закреплённая в пункте 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации санкция направлена, кроме прочего, на обеспечение эффективной превенции правонарушений в сфере налогового контроля (определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 января 2009 г. № 146-О-О).

Налоговым периодом по налогу признаётся календарный год. Отчётными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (пункты 1 и 2 статьи 285 Кодекса).

Абзацем вторым пункта 2 статьи 286 Налогового кодекса Российской Федерации закреплено, что по итогам каждого отчётного (налогового) периода, если иное не предусмотрено данной статьёй, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа (налога), исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчётного (налогового) периода.

Абзацем первым пункта 1 статьи 289 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчётного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, если иное не предусмотрено этим пунктом, соответствующие налоговые декларации в порядке, определённом названной статьёй.

В силу пунктов 3 и 4 статьи 289 Кодекса налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчёты) не позднее 25 календарных дней со дня окончания соответствующего отчётного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации не позднее 25-го числа месяца, следующего за последним месяцем отчётного периода, по итогам которого производится исчисление авансового платежа. Налоговые декларации (налоговые расчёты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 25 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчётного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям (пункт 5 статьи 289 Кодекса).

По смыслу поименованных норм законодательства о налогах и сборах декларация по обособленному подразделению, представляемая на основании пункта 1 статьи 289 Кодекса, должна содержать информацию о налоговой базе по налогу на прибыль, исчисленной нарастающим итогом с начала налогового периода. С учётом данного способа исчисления налога и определения отчётных периодов налоговая база, сформированная в первом квартале календарного года по обособленному подразделению, подлежит отражению и в декларации за полугодие, и в декларации за девять месяцев, и в годовой декларации – она составляет часть налоговой базы каждого отчётного и налогового периода даже в случае, если обособленное подразделение имеет нулевые показатели доходов и расходов в последующих кварталах.

Налоговая база закрытого обособленного подразделения за предыдущие отчётные периоды текущего календарного года подлежит отражению во всех декларациях по обособленному подразделению, представляемых до конца

текущего налогового периода, поскольку закрытие обособленного подразделения её не обнуляет.

Из анализа вышеприведённых законоположений в их системном единстве следует, что установленная Налоговым кодексом Российской Федерации обязанность представления декларации по обособленному подразделению включает в себя обязанность налогоплательщика представить такую декларацию по всем обособленным подразделениям, по которым есть сформированная налоговая база за соответствующий отчётный (налоговый) период.

Следовательно, оспариваемое правовое регулирование, детализирующее обязанность по представлению декларации по налогу на прибыль организации за последующие (после закрытия) отчётные периоды и текущий налоговый период в налоговый орган по месту нахождения организации, не вступает в противоречие с действующим законодательством, в том числе со статьёй 289 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с подпунктом 3¹ пункта 2 статьи 23 Кодекса налогоплательщики-организации обязаны сообщать в налоговый орган по месту их нахождения обо всех иных обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации, в течение трёх дней со дня прекращения такой деятельности.

Согласно абзацу пятому пункта 5 статьи 84 Кодекса в случае прекращения деятельности (закрытия) иного обособленного подразделения российской организации (иностранной организации) снятие с учёта организации налоговым органом по месту нахождения этого обособленного подразделения осуществляется на основании полученного налоговым органом сообщения российской организации в соответствии с пунктом 2 статьи 23 Кодекса (заявления иностранной организации) в течение 10 дней со дня получения этого сообщения (заявления), но не ранее окончания выездной налоговой проверки организации в случае её проведения.

Из данной нормы не усматривается, что снятие с учёта закрытого обособленного подразделения организации освобождает налогоплательщика от обязанности представлять налоговые декларации по закрытому обособленному подразделению.

По смыслу статьи 84 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с другими нормами Кодекса при закрытии обособленного подразделения организация так же, как и при ликвидации юридического лица, обязана представить декларацию за тот налоговый период, в котором подразделение (юридическое лицо) закрыто, однако при ликвидации организации исчезает налогоплательщик как таковой, все его обязанности как плательщика налога на прибыль прекращаются, тогда как при ликвидации обособленного подразделения налогоплательщик продолжает существовать, и его обязанность по представлению деклараций именно головной организацией

и в отношении каждого обособленного подразделения, действующего в текущем налоговом периоде, за каждый отчётный период не прекращается.

Согласно пояснениям представителей ФНС России и Минфина России, если показатели отчётности ликвидированного юридического лица по итогам года уже не могут измениться, то показатели отчётности закрытого обособленного подразделения могут измениться в последующих отчётных периодах до окончания календарного года. Такая ситуация возможна, в частности, если после закрытия обособленного подразделения в последующем отчётном периоде произошло уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль или в случае получения организацией убытка.

Представление налоговой декларации по закрытому обособленному подразделению позволяет сформировать переплату по налогу на прибыль именно по данному обособленному подразделению и обеспечить возврат (в соответствии со статьями 78 и 79 НК РФ) излишне уплаченных авансовых платежей с минимальными административными и временными издержками.

Представление только лишь информации в составе декларации в отношении головной организации (Приложение № 5 к Листу 02) не позволяет сформировать переплату по обособленному подразделению, что не обеспечивает достоверное отражение итогового финансового результата по окончании налогового периода (календарный год), в котором обособленное подразделение осуществляло свою деятельность.

Обязанность по заполнению и представлению декларации по налогу на прибыль организации в отношении закрытого обособленного подразделения не является дополнительным обременением налогоплательщика и направлена на поддержание баланса публичных и частных интересов, следовательно, оспариваемая норма не создаёт, вопреки мнению Общества, дополнительной обязанности налогоплательщика, не предусмотренной Налоговым кодексом Российской Федерации, поскольку исходит из его положений, в частности пункта 1 статьи 80 и пункта 1 статьи 289 Кодекса, а значит, пункт 2.7 Порядка не вступает в противоречие с указанными положениями законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, обязанность по заполнению и представлению декларации по закрытому обособленному подразделению не является несоразмерно обременительной и не нарушает баланс публичных и частных интересов.

Порядок в оспариваемой части соответствует положениям Налогового кодекса Российской Федерации и не возлагает на налогоплательщиков дополнительных обязанностей, не предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, а также не препятствует реализации прав налогоплательщиков.

При изложенных обстоятельствах Порядок в оспариваемой части соответствует требованию правовой определённости, по своему содержанию не допускает неоднозначного толкования.

Доводы административного истца, по существу, сводятся к несогласию с действующим правовым регулированием, а также к отстаиванию позиции о

внесении целесообразных, с его точки зрения, изменений в действующее регулирование в части необходимости регламентации иного порядка, что не может служить правовым основанием для удовлетворения иска.

Иные доводы Общества направлены на оценку правильности выбора и применения норм права определённым правоприменителем в отношениях с его участием и связаны с необходимостью установления конкретных фактических обстоятельств, что не входит в предмет рассмотрения по настоящему административному делу. Правоприменительные решения, с которыми административный истец выражает несогласие, могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном законом.

По приведённым выше мотивам изложенные в административном исковом заявлении доводы Общества не могут являться основанием для удовлетворения административного иска.

Согласно пункту 2 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации по результатам рассмотрения административного дела об оспаривании нормативного правового акта суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленных требований, если оспариваемый полностью или в части нормативный правовой акт признаётся соответствующим иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу.

Руководствуясь статьями 175–180, 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления общества с ограниченной ответственностью «Таможенно-брокерский консалтинг» о признании частично недействующим пункта 2.7 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утверждённого приказом Федеральной налоговой службы от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@, отказать.

Решение может быть обжаловано в Апелляционную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в течение месяца со дня его принятия в окончательной форме.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации



В.С. Кириллов