ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ23-19

Р Е Ш Е Н И Е
ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 30 марта 2023 г.

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

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению общества с ограниченной ответственностью «Чебулинское» о признании частично недействующими пункта 8.3 Порядка заполнения налогового расчёта о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов и приложения № 2 к данному порядку, утверждённому приказом Федеральной налоговой службы от 2 марта 2016 г. № ММВ-7-3/115@,

установил:

приказом Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) от 2 марта 2016 г. № ММВ-7-3/115@ утверждены форма налогового расчёта о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов (далее также – форма налоговый расчёт) и порядок заполнения налогового расчёта о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов (далее также – Порядок). Нормативный правовой акт зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 29 марта 2016 г., регистрационный номер 41604, размещён на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) 30 марта 2016 г.

Согласно пункту 8.3 Порядка по строке 020 «Код дохода» указывается код дохода согласно приложению № 2 к Порядку в зависимости от выплачиваемых иностранной организации доходов (либо доходов, полученных иностранной организацией в иной форме).

В случае если подраздел 3.2 заполняется в отношении доходов, выплачиваемых иностранному банку, то есть в подразделе 3.1 по строке 010 указан признак получателя дохода «1» либо «3», то заполняется строка 030 «Символ дохода», по которой указывается пятизначный символ дохода в соответствии с положениями аналитического учёта доходов и расходов, предусмотренный в Правилах ведения бухгалтерского учёта в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, утверждённых положением Центрального банка Российской Федерации 16 июля 2012 г. № 385-П.

В приложении № 2 к Порядку приведён перечень кодов доходов, где под кодом 25 значатся доходы от продажи товаров, иного имущества, имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не подлежащие налогообложению у источника выплаты (за исключением доходов, напрямую детализированных в этом перечне).

Общество с ограниченной ответственностью «Чебулинское» (далее также – ООО «Чебулинское», Общество) обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением, в котором с учётом уточнённого в ходе судебного заседания требования просит признать не действующими пункт 8.3 Порядка и приложения № 2 к нему в части возложения дополнительной обязанности на российскую организацию, не являющуюся налоговым агентом, по представлению налогового расчёта о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов (далее также – налоговый расчёт) в связи с выплатой иностранной организации доходов от продажи товаров, иного имущества, имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не подлежащих налогообложению у источника выплаты, ссылаясь на противоречие абзацу второму пункта 1 статьи 289, пункту 2 статьи 309, пункту 4 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – Кодекс).

По мнению административного истца, положения пункта 8.3 Порядка возлагают на него дополнительную обязанность по оформлению и представлению в налоговый орган налогового расчёта, так как в приложении № 2 к Порядку под кодом дохода «25» поименованы «доходы от продажи товаров, иного имущества, имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не подлежащие налогообложению у источника выплаты».

В обоснование административного иска Общество указало, что не является налоговым агентом по налогу на прибыль организаций, выплачивающим иностранным организациям доходы от источников в Российской Федерации. Однако на основании оспариваемой нормы специалистом-экспертом Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Кемеровской области в отношении должностного лица – генерального директора ООО «Чебулинское» Изосимова Н.В. составлен

протокол об административном правонарушении от 17 июня 2022 г. о привлечении к административной ответственности за правонарушение, предусмотренное частью 1 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, а именно непредставление налогового расчёта за 2021 г. в налоговую инспекцию. Постановлением мирового судьи судебного участка № 1 Чебулинского судебного района Кемеровской области от 25 августа 2022 г. № 5-191/2022 указанное должностное лицо признано виновным в данном административном правонарушении и подвергнуто административному наказанию.

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, оспариваемые нормативные положения соответствуют действующему законодательству и не нарушают прав и законных интересов административного истца.

В судебном заседании представитель административного истца общества с ограниченной ответственностью «Чебулинское» Севастьянова Н.Ю. поддержала заявленные требования.

Представитель Федеральной налоговой службы Ефремова Е.И., представитель Министерства финансов Российской Федерации Шиляев А.П. 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 представителя общества с ограниченной ответственностью «Чебулинское» Севастьяновой Н.Ю., возражения представителя Федеральной налоговой службы Ефремовой Е.И., представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., обсудив письменный отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив оспариваемые положения на соответствие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., 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.

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 формы представления в налоговый орган налоговым агентом информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчётный (налоговый) период, 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, подпункты 5.9.11, 5.9.37 пункта 5).

Следовательно, нормативный правовой акт в оспариваемой части разработан и утверждён компетентным федеральным органом исполнительной власти в пределах полномочий, предоставленных ему законом. Требования законодательства, устанавливающего правила принятия нормативного правового акта и введения его в действие, в том числе порядок государственной регистрации и опубликования, соблюдены и не оспариваются административным истцом.

Довод административного истца о несоответствии оспариваемого положения абзацу второму пункта 1 статьи 289, пункту 2

статьи 309, пункту 4 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации лишён правовых оснований.

Согласно статье 24 Налогового кодекса Российской Федерации налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с названным кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (пункт 1); налоговые агенты обязаны вести учёт начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику, представлять в налоговый орган по месту своего учёта документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов (подпункты 3 и 4 пункта 3); налоговые агенты несут также другие обязанности, предусмотренные Кодексом (пункт 3^1); налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Кодексом для уплаты налога налогоплательщиком (пункт 4); за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несёт ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации (пункт 5).

По смыслу пункта 3 статьи 247 Кодекса для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций являются доходы, полученные от источников в Российской Федерации, которые определяются в соответствии со статьёй 309 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 309 Кодекса установлены подлежащие обложению налогом виды доходов, полученные иностранной организацией, относящиеся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации.

Доходы, указанные в пункте 1 поименованной статьи, подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов (подпункт 1^1 статьи 309 Кодекса).

Пунктом 1 статьи 310 Кодекса закреплено, что налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, либо индивидуальным предпринимателем, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 Кодекса за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 приведённой статьи, в валюте выплаты дохода.

С учётом изложенного уплата налога с доходов, выплаченных иностранным организациям, не ведущим деятельность через постоянное представительство, осуществляется посредством удержания его налоговым агентом – российской организацией, выплачивающей доход. Возникновение обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с

доходов иностранной организации обусловлено их реальной выплатой в пользу иностранной организации – получателя дохода.

Из взаимосвязанных положений абзаца первого и подпункта 10 пункта 1 статьи 309 Кодекса следует, что перечень облагаемых налогом доходов иностранных организаций является открытым, однако территория Российской Федерации должна выступать местом возникновения экономической выгоды (дохода).

При этом согласно пункту 2 статьи 309 Кодекса доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в подпунктах 5, 6 и 9^1 пункта 1 статьи 309 Кодекса (доходы от реализации акций (долей) организаций, доходы от реализации недвижимого имущества и доходы от реализации (в том числе погашения) инвестиционных паев закрытых паевых инвестиционных фондов), а также имущественных прав, за исключением указанных в подпункте 9^2 пункта 1 статьи 309 Кодекса (доходы по операциям с цифровыми финансовыми активами и (или) цифровыми правами), осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьёй 306 Кодекса, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Следовательно, доходы иностранной организации, указанные в пункте 2 статьи 309 Кодекса, не облагаются налогом, но при этом признаются доходами от источников Российской Федерации, то есть являются объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций в силу пункта 3 статьи 247 Кодекса, в отношении которого установлено льготное регулирование.

Статьёй 80 Налогового кодекса Российской Федерации установлена обязанность налогоплательщиков представлять налоговую декларацию в письменном или электронном виде 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 (абзац первый пункта 1). Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Налоговый агент представляет в налоговые органы расчёты, предусмотренные частью второй Кодекса. Указанные расчёты представляются в порядке, установленном частью второй Кодекса применительно к конкретному налогу (абзацы второй и пятый пункта 1).

Пунктом 12 статьи 80 Налогового кодекса Российской Федерации правила, касающиеся налоговых деклараций, распространены также на иных лиц, на которых возложена обязанность по представлению налоговой декларации (расчёта) в соответствии с частью второй Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 289 Кодекса 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 названным пунктом, соответствующие налоговые декларации в порядке, определённом данной статьёй (абзац первый); налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчётного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчёты в порядке, определённом этой статьёй (абзац второй).

В силу пункта 4 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый агент по итогам отчётного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчётов статьёй 289 Кодекса, представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчётный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Кроме того, обязанность резидентов и нерезидентов, осуществляющих в Российской Федерации валютные операции, вести в установленном порядке учёт и составлять отчётность по проводимым ими валютным операциям предусмотрена пунктом 2 части 2 статьи 24 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Из анализа вышеприведённых законоположений в их системном единстве следует, что в налоговом расчёте подлежит отражению не только сумма налога, подлежащего уплате (удержанию и перечислению), но и сведения об объекте налогообложения – о суммах выплаченных иностранным организациям доходов. По смыслу пункта 4 статьи 310 Кодекса помимо информации об удержанных налогах налоговый агент обязан представлять в налоговый орган информацию о выплаченном в адрес иностранного налогоплательщика доходе от источников в Российской Федерации независимо от того, подлежит ли этот доход налогообложению или нет.

Таким образом, выплачиваемые иностранной организации доходы, признаваемые доходами от источников в Российской Федерации в соответствии с положениями главы 25 Кодекса, в том числе не подлежащие налогообложению в Российской Федерации, отражаются в представляемом налоговым агентом налоговом расчёте. Отсутствие удержанных за соответствующий период налогов не влияет на обязанность организации представить в налоговый орган сведения о суммах выплаченных иностранным организациям доходов.

Иное толкование приведённого правового регулирования противоречило бы смыслу налогового контроля.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, освобождение от уплаты налогов представляет собой льготу, то есть исключение из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из Конституции Российской Федерации (статьи 19 и 57) и обязывающих каждого платить законно установленный налог по соответствующему объекту налогообложения; льготы носят адресный характер, а их установление относится к законодательной прерогативе, позволяющей определять круг лиц, на которых они распространяются (постановления от 21 марта 1997 г. № 5-П и от 28 марта 2000 г. № 5-П; определения от 19 ноября 2015 г. № 2552-О, от 29 марта 2016 г. № 485-О, от 19 июля 2016 г. № 1458-О и др.). В свою очередь, проверка обоснованности заявленной льготы осуществляется в рамках мероприятий налогового контроля, в том числе в рамках камеральной налоговой проверки, налоговыми органами, которые вправе, исходя из представленных налогоплательщиком документов, потребовать представления дополнительных пояснений, документов и принять решение об их достаточности для предоставления налоговой льготы до вынесения соответствующего решения (статья 88 Кодекса).

Особенность взаимодействия налоговых агентов с иностранными организациями обусловлена спецификой статуса последних как особых субъектов налогового права, из чего следует, что возможные меры по налоговому контролю и взысканию с иностранных организаций налоговых платежей ограничены территорией Российской Федерации и компетенцией национальных налоговых органов (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 15 мая 2012 г. № 873-О и от 24 ноября 2016 г. № 2518-О).

Налоговый расчёт о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов составляется и представляется в соответствии со статьёй 80, пунктом 1 статьи 289, а также пунктом 4 статьи 310 Кодекса налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций, выплачивающими иностранным организациям доходы от источников в Российской Федерации (пункт 1.1 Порядка).

Пунктом 8.3 Порядка установлена методика заполнения формы налогового расчёта по налогу на прибыль о выплачиваемых иностранной организации доходах, отражаемых в подразделе 3.2 «Сведения о доходах и расчёт суммы налога» раздела 3 «Расчёт (информация) о выплаченных иностранным организациям доходах и удержанных налогах» формы налогового расчёта, перечень которых в виде цифровых кодов установлен приложением № 2 к Порядку. Для обозначения доходов от продажи товаров, иного имущества, имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не подлежащих налогообложению у источника выплаты предусмотрен код 25 в соответствии с приложением № 2 к Порядку.

Согласно пункту 8.7 Порядка, в случае если доход не подлежит налогообложению в Российской Федерации в соответствии с Налоговым

кодексом Российской Федерации или положениями международных договоров Российской Федерации, строки 080–140 подраздела 3.2 раздела 3 формы налогового расчёта не заполняются (проставляются нули).

Следовательно, заполнение подраздела 3.2 раздела 3 формы налогового расчёта осуществляется в рамках возложенной Налоговым кодексом Российской Федерации на налогового агента обязанности по представлению российской организацией информации о выплаченных доходах иностранной организации, в том числе иностранному банку.

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 пункт 8.3 Порядка и приложение № 2 к нему в оспариваемой части, как соответствующие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, не могут рассматриваться в качестве нормативного положения, нарушающего права административного истца в упоминаемых им аспектах.

Иные доводы административного истца направлены на оценку правильности выбора и применения норм права определённым правоприменителем в отношениях с участием административного истца 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 «Чебулинское» о признании частично недействующими пункта 8.3 Порядка заполнения налогового расчёта о суммах

выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов и приложения № 2 к данному порядку, утверждённому приказом Федеральной налоговой службы от 2 марта 2016 г. № ММВ-7-3/115@, 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