# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ23-443

## АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва 12 декабря 2023 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

| | |
|---|---|
| председательствующего | Зайцева В.Ю., |
| членов коллегии | Зинченко И.Н., |
| | Тютина Д.В. |
| при секретаре | Иванове В.Н. |
| с участием прокурора | Слободина С.А. |

рассмотрела 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, утвержденного приказом Федеральной налоговой службы от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@,

по апелляционной жалобе общества на решение Верховного Суда Российской Федерации от 20 сентября 2023 г. по делу № АКПИ23-561, которым в удовлетворении административного иска отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителя административного истца Василькова В.С., поддержавшего апелляционную жалобу, возражения представителя Федеральной налоговой службы Ефремовой Е.И., представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П. относительно доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Федеральная налоговая служба (далее также – ФНС России) приказом от 23 сентября 2019 г. № ММВ-7-3/475@, зарегистрированным в Министерстве юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) 14 октября 2019 г., регистрационный номер 56217, и размещенным на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) 15 октября 2019 г., утвердила Порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (далее – Порядок).

Согласно пункту 1.4 Порядка организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговый орган по месту своего нахождения налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций (далее также – Декларация), составленную в целом по организации с распределением прибыли по обособленным подразделениям в соответствии со статьей 289 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) или по обособленным подразделениям, находящимся на территории одного субъекта Российской Федерации, при уплате налога на прибыль в соответствии с абзацем вторым пункта 2 статьи 288 НК РФ (абзац первый).

В налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения организации представляют Декларацию, включающую в себя Титульный лист (Лист 01), подраздел 1.1 Раздела 1 и подраздел 1.2 Раздела 1 (при уплате в течение отчетных (налогового) периодов ежемесячных авансовых платежей), а также расчет суммы налога (Приложение № 5 к Листу 02), подлежащей уплате по месту нахождения данного обособленного подразделения (первое предложение абзаца второго).

Пунктом 2.7 Порядка определено, что в случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения (далее – закрытое обособленное подразделение) уточненные Декларации по указанному обособленному подразделению, а также Декларации за последующие (после закрытия) отчетные периоды и текущий налоговый период представляются в налоговый орган по месту нахождения организации, а по организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, – в налоговый орган по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика (абзац первый). При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту «по месту нахождения (учета) (код)» указывается код «223», а в верхней его части указывается КПП по месту нахождения организации (по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика) (абзац второй). По реквизиту «ИНН/КПП изменившего полномочия (закрытого) обособленного подразделения» указывается КПП, который был присвоен организации налоговым органом по месту нахождения закрытого обособленного подразделения (абзац третий).

ООО «Таможенно-брокерский консалтинг» (далее также – Общество) оспорило в Верховном Суде Российской Федерации пункт 2.7 Порядка в части,

обязывающей представлять налоговые декларации (расчеты) по налогу на прибыль по закрытому обособленному подразделению в налоговый орган по месту нахождения организации, считая его противоречащим статье 18 Конституции Российской Федерации, пункту 2 статьи 4, пункту 1 статьи 289 НК РФ. По мнению административного истца, издание оспариваемой нормы не относится к компетенции ФНС России, Порядок в оспариваемой части изменяет содержание обязанностей, установленных НК РФ, не соответствует конституционно значимым целям, по своему смыслу и содержанию не отвечает принципу приоритета прав и свобод человека и гражданина, необоснованно нарушает баланс публичных и частных интересов.

Как указало Общество, пунктом 2.7 Порядка возлагается дополнительная обязанность по представлению Деклараций по закрытому обособленному подразделению в налоговый орган по месту нахождения организации, что не предусмотрено пунктом 1 статьи 289 НК РФ. Изменение места исполнения обязанности, закрепленной этим законоположением, может быть предусмотрено только в порядке, определенном поименованной статьей. В силу подпунктов 3, 7 пункта 1, пунктов 2, 3 статьи 6 НК РФ изменение определенного НК РФ содержания обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, является самостоятельным основанием для признания в судебном порядке нормативного правового акта не соответствующим данному кодексу. Оспариваемая норма предписывает налогоплательщику (под угрозой применения к нему мер административного воздействия) осуществлять подачу 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. В результате применения пункта 2.7 Порядка административный истец решениями налогового органа был дважды привлечен к ответственности за совершение налоговых правонарушений, в удовлетворении заявления Общества о признании указанных решений недействительными отказано вступившим в законную силу решением арбитражного суда.

В письменных возражениях и отзыве на административный иск ФНС России и привлеченные к участию в деле в качестве заинтересованных лиц Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России), Минюст России полагали, что Порядок утвержден федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий, в оспариваемой части соответствует действующему законодательству и не нарушает прав и законных интересов административного истца.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 20 сентября 2023 г. в удовлетворении заявленного Обществом требования отказано.

Административный истец, не согласившись с таким решением, подал апелляционную жалобу, в которой просит его отменить и принять новое решение об удовлетворении административного искового заявления. Общество ссылается на несоответствие выводов суда первой инстанции, изложенных в решении, обстоятельствам административного дела и неправильное

применение норм материального права. По мнению административного истца, оспариваемое положение не относится к предмету правового регулирования нормативного правового акта, изменяет содержание обязанностей, установленных НК РФ, не соответствует фундаментальным конституционным принципам приоритета прав и свобод человека и гражданина, недопустимости злоупотребления правами.

В возражениях на апелляционную жалобу ФНС России, Минфин России указали, что решение суда является законным и обоснованным, а доводы апелляционной жалобы – несостоятельными, Минюст России поддержал позицию, изложенную в отзыве на административный иск, просил рассмотреть апелляционную жалобу без участия его представителя.

Проверив материалы административного дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований для ее удовлетворения и отмены обжалуемого решения суда не находит.

Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации предусматривает в качестве основания для признания нормативного правового акта не действующим полностью или в части его несоответствие иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу (пункт 1 части 2 статьи 215). Отказывая в удовлетворении заявленного Обществом требования, суд первой инстанции правильно исходил из того, что по данному административному делу такое основание для признания Порядка частично недействующим отсутствует.

Вывод суда о наличии у ФНС России полномочий на принятие по согласованию с Минфином России порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций согласуется с абзацем первым пункта 4 статьи 31, абзацем первым пункта 7 статьи 80 НК РФ, пунктом 1, подпунктом 5.9.37 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506. Несоблюдения требований к процедуре принятия, правилам введения в действие Порядка не установлено.

Отвергая доводы административного истца о противоречии пункта 2.7 Порядка в оспариваемой части статье 18 Конституции Российской Федерации, пункту 2 статьи 4, пункту 1 статьи 289 НК РФ, суд правомерно признал их основанными на ошибочном толковании норм материального права.

Согласно статье 80 НК РФ налоговая декларация является письменным заявлением или заявлением налогоплательщика, составленным в электронной форме и переданным по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных 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 (пункт 1).

Как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, Конституция Российской Федерации, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57), непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм исполнения данной обязанности, – его установление относится к полномочиям законодателя.

Одним из элементов такого механизма является налоговая декларация, которая представляет собой основной документ налоговой отчетности, 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 статьей 88 НК РФ 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 НК РФ 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.

Закрепленная в пункте 1 статьи 119 НК РФ санкция направлена, среди прочего, на обеспечение эффективной превенции правонарушений в сфере налогового контроля (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 16 декабря 2008 г. № 1069-О-О, от 16 января 2009 г. № 146-О-О).

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ (статьи 246–333) в статье 285 налоговым периодом по налогу признает календарный год, отчетными периодами по налогу – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (пункты 1, 2).

По итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено статьей 286 НК РФ, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа (налога), исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода (абзац второй пункта 2 указанной статьи).

Согласно статье 289 «Налоговая декларация» НК РФ 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 отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, если иное не предусмотрено пунктом 1 данной статьи, соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном этой статьей (абзац первый пункта 1). Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям (пункт 5).

Проанализировав приведенные законоположения, суд первой инстанции верно констатировал в обжалуемом решении, что представляемая в силу прямого указания законодателя в пункте 1 статьи 289 НК РФ Декларация по обособленному подразделению должна содержать информацию о налоговой базе по налогу на прибыль организаций, исчисленной нарастающим итогом с начала налогового периода. Так, налоговая база, сформированная в первом квартале календарного года по обособленному подразделению, подлежит отражению в Декларациях за последующие отчетные периоды (полугодие, девять месяцев) и за налоговый период (календарный год) и является частью налоговой базы каждого последующего отчетного и налогового периодов даже в случае, если у обособленного подразделения нулевые показатели доходов и расходов в последующих кварталах.

Из норм НК РФ не следует вывод о том, что при прекращении деятельности (закрытии) обособленного подразделения организации и снятии с учета организации налоговым органом по месту нахождения этого подразделения (абзац пятый пункта 5 статьи 84 НК РФ) налогоплательщик (организация) освобождается от обязанности представлять Декларации по названному подразделению, действовавшему в соответствующем налоговом периоде.

Представление Декларации по закрытому обособленному подразделению позволяет сформировать переплату по налогу на прибыль по данному подразделению, возможность наличия которой административным истцом не оспаривается, и обеспечить возврат излишне уплаченных авансовых платежей (статьи 78, 79 НК РФ) с минимальными административными и временными издержками, тогда как представление лишь информации в составе Декларации в отношении 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, в котором обособленное подразделение осуществляло свою деятельность.

Вопреки утверждениям Общества в апелляционной жалобе основания считать ошибочным суждение суда о том, что обязанность по заполнению и

представлению Декларации по закрытому обособленному подразделению не является несоразмерно обременительной и направлена на поддержание баланса публичных и частных интересов, отсутствуют.

Установив, что Порядок, принятый полномочным федеральным органом исполнительной власти с соблюдением формы и правил введения в действие, в оспариваемой части соответствует нормативным правовым актам большей юридической силы, суд первой инстанции верно, руководствуясь пунктом 2 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, отказал в удовлетворении заявленного требования.

Несоответствия выводов суда, изложенных в решении, обстоятельствам административного дела, неправильного применения норм материального права, на что ссылается административный истец в апелляционной жалобе, не имеется. Отсутствуют и иные предусмотренные статьей 310 названного кодекса основания для отмены обжалуемого решения в апелляционном порядке.

Руководствуясь статьями 308–311 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Верховного Суда Российской Федерации от 20 сентября 2023 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Таможенно-брокерский консалтинг» – без удовлетворения.

Председательствующий В.Ю. Зайцев

Члены коллегии И.Н. Зинченко

Д.В. Тютин