

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС22-29265

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

19 июня 2023 г.
Дело № А40-60643/2022

Резолютивная часть определения объявлена 09 июня 2023 года.

Полный текст определения изготовлен 19 июня 2023 года.

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

председательствующего судьи Антоновой М.К.,
судей Завьяловой Т.В., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Красный Дом» на решение Арбитражного суда города Москвы от 01.07.2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.09.2022 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.12.2022 по делу № А40-60643/2022

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Красный Дом» к субъекту Российской Федерации – городу федерального значения Москва в лице Правительства Москвы о взыскании убытков (процентов по пункту 5 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации) в размере

2 107 423 рублей 42 копеек, возложении на Инспекцию Федеральной налоговой службы № 18 по городу Москве обязанности начислить и выплатить убытки (проценты по пункту 5 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации) в общей сумме 2 107 423 рубля 42 копейки.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Красный Дом» -
Татьянчиков Е.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по городу Москве –
Гарибян Ю.С., Денисаев М.А., Ивченко Е.А., Колчина С.В.;

от Правительства Москвы – Борисова К.И., Корчемагина Е.Н.,
Стужина Т.А., Сорокин Б.В.

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

установила:

общество с ограниченной ответственностью «Красный Дом» (далее - общество «Красный Дом», заявитель) обратилось в Инспекцию Федеральной налоговой службы № 18 по городу Москве (далее - инспекция, налоговый орган) с заявлением 18.03.2021 о возврате налога на имущество организаций за 2017, 2018 и 2019 годы, представив уточненные налоговые декларации за указанные периоды.

По результатам рассмотрения обращения налоговым органом приняты решения от 30.03.2021 № 23116 и от 06.04.2021 № 50169 о возврате сумм излишне уплаченного налога на имущество в размере 16 000 000 рублей и 14 874 338 рублей.

Полагая, что излишне внесенные в бюджет суммы налога подлежали возврату с учетом процентов, начисленных в порядке пункта 5 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений до вступления в силу

Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ, далее - Налоговый кодекс), общество «Красный Дом» обратилось в арбитражный суд с вышеуказанными требованиями.

В ходе рассмотрения дела общество «Красный Дом» в порядке части 1 статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации отказалось от требований, предъявленных к Правительству Москвы, и с учетом данного отказа просило возложить на инспекцию обязанность начислить и выплатить проценты в размере 3 888 432 рублей 97 копеек.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 01.07.2022, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.09.2022, в удовлетворении заявленных требований отказано. При вынесении решения судом также принят отказ заявителя от требований, заявленных к Правительству Москвы, и производство по делу в данной части прекращено.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 12.12.2022 оставил решение суда от 01.07.2022 и постановление суда апелляционной инстанции от 27.09.2022 без изменения.

Общество «Красный Дом» обратилось в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с жалобой, в которой просит отменить состоявшиеся по делу судебные акты, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 10.05.2023 жалоба общества «Красный Дом» вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзывах на жалобу инспекция и Правительство Москвы просят оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации

законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к выводу, что принятые по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в силу следующего.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество «Красный Дом» является плательщиком налога на имущество организаций в отношении принадлежащих заявителю на праве собственности объектов недвижимости - нежилого здания общей площадью 4 170,4 кв.м с кадастровым номером 77:03:0003010:1070 и нежилого здания общей площадью 5 061,9 кв.м с кадастровым номером 77:03:0003010:1077, расположенных по адресу: город Москва, переулок Колодезный, дом 3, строения 4 и 23.

Начиная с 2016 года данные здания ежегодно включались в Перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, утвержденный постановлением Правительства Москвы от 28.11.2014 №700-ПП в редакциях постановлений от 26.11.2015 №786-ПП, от 29.11.2016 №789-ПП, от 28.11.2017 №911-ПП, от 27.11.2018 №1425-ПП, от 27.11.2018 №1425-ПП, от 26.11.2019 №1574-ПП соответственно (далее - Перечень), в связи с чем налог на имущество за налоговые периоды 2017 - 2019 гг. исчислялся и уплачивался обществом «Красный Дом» с учетом особенностей, установленных статьей 378² Налогового кодекса, а именно, исходя из кадастровой стоимости имущества.

Полагая, что отнесение указанных зданий к числу объектов, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, является неправомерным, общество «Красный Дом» обратилось в Московский городской суд с административным иском с заявлением о признании недействующими соответствующих положений Перечня.

По результатам рассмотрения административного иска решением Московского городского суда от 02.09.2020 по административному делу № 3а-3801/2020, вступившим в законную силу, заявленные требования удовлетворены: пункты 716, 1384 Перечня в редакции постановления

Правительства Москвы от 26.11.2015 №786-ПП признаны недействующими с 01.01.2016; пункты 8915, 8916 Перечня в редакции постановления Правительства Москвы от 29.11.2016 №789-ПП признаны недействующими с 01.01.2017; пункты 9200, 9201 Перечня в редакции постановления Правительства Москвы от 28.11.2017 №911-ПП признаны недействующими с 01.01.2018; пункты 10172, 10173 Перечня в редакции постановления Правительства Москвы от 27.11.2018 №1425-ПП признаны недействующими с 01.01.2019.

Основанием для признания соответствующих положений Перечня недействующими послужило то, что принадлежащие обществу «Красный Дом» объекты по виду разрешенного использования земельного участка, на котором они расположены («эксплуатация зданий и сооружений под производственные цели»), не предусматривают размещение офисных зданий делового, административного и коммерческого назначения, торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания. При этом, как установлено Московским городским судом, при включении зданий в Перечень достоверно не установлено фактическое использование более 20% площади зданий в качестве офисов.

В связи с этим Московский городской суд пришел к выводу о том, что включение принадлежащих заявителю зданий в Перечень произведено в нарушение требований пункта 3 статьи 378² Налогового кодекса, статьи 1¹ Закона города Москвы от 05.11.2003 №64 «О налоге на имущество организаций».

Принимая во внимание установленный судом факт неправомерного включения нежилого здания в Перечень, общество «Красный Дом» обратилось в инспекцию с заявлением о возврате образовавшейся переплаты по налогу на имущество за 2017 - 2019 годы с начислением процентов за период со дня, следующего за днем взыскания налога, по день фактического возврата налога.

Отказывая в удовлетворении требования общества «Красный Дом» в отношении начисления и выплаты ему процентов, суд первой инстанции,

с выводами которого согласился суд апелляционной инстанции, исходил из отсутствия оснований для применения положений статьи 79 Налогового кодекса, поскольку налог на имущество самостоятельно исчислен и уплачен заявителем в бюджет на основании поданных им налоговых деклараций.

Суд округа, поддерживая указанный вывод суда первой инстанции, также указал, что излишняя уплата налога возникла у общества «Красный Дом» не в результате действий налогового органа или исполнения ненормативного правового акта инспекции, а ввиду исполнения нормативного правового акта Правительства Москвы.

При этом, как отмечено судом округа, последующее признание в судебном порядке недействующими отдельных положений Перечня в части включения в него принадлежащих заявителю зданий не свидетельствует о совершении Правительством Москвы действий, не соответствующих предоставленным ему полномочиям в области проведения налоговой политики.

Между тем судами не учтено следующее.

Законодательство о налогах и сборах устанавливает публично-правовые механизмы восстановления имущественного положения плательщика при излишней уплате или излишнем взыскании публичных платежей.

Данные механизмы введены законодателем в целях реализации предписаний статьи 35 Конституции Российской Федерации, гарантирующей принцип охраны права частной собственности законом, а также ее статей 52 и 53, согласно которым каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями либо бездействием органов государственной власти и их должностных лиц.

Институт возврата соответствующих сумм урегулирован главой 12 Налогового кодекса. Из статей 78 и 79, включенных в эту главу, следует, что первая регулирует порядок возврата излишне уплаченных сумм, а вторая - излишне взысканных сумм налогов и сборов. В зависимости от того, имела ли место излишняя уплата, либо допущено излишнее взыскание налога,

законодателем решен вопрос о начислении процентов и периоде, за который они начисляются.

Возврат излишне уплаченного налога осуществляется без начисления процентов, за исключением случаев нарушения налоговым органом срока возврата (пункты 6, 81 и 10 статьи 78 Налогового кодекса), в то время как возврат излишне взысканного налога осуществляется с начислением и выплатой процентов со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата излишне взысканных сумм (пункты 3 и 5 статьи 79 Налогового кодекса).

Установление различных правил начисления процентов в отношении излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налогов обусловлено оценкой основания, в силу которого исполнение налоговой обязанности, признанной в последующем отсутствующей, было произведено налогоплательщиком. Способ исполнения налоговой обязанности - самостоятельно налогоплательщиком либо путем осуществления налоговым органом мер по принудительному взысканию - правового значения не имеет.

В случае излишней уплаты налога соответствующие суммы поступают в бюджет неосновательно по обстоятельствам, за которые отвечает налогоплательщик, например, в связи с ошибкой, допущенной им при исчислении налога. В указанных случаях на государство не может быть возложена обязанность по возмещению имущественных потерь плательщика, возникших по его собственной вине, путем выплаты процентов за весь период нахождения денежных средств в казне.

Напротив, проценты начисляются за весь период переплаты, если ее возникновение связано с взиманием налога со стороны государства в размере, не соответствующем законодательству и превышающем величину действительной налоговой обязанности.

Из этого же исходит Конституционный Суд Российской Федерации, в решениях которого неоднократно отмечалось, что установленные статьей 78 Налогового кодекса правила направлены на возврат излишне уплаченных сумм

плательщику, который ошибся в расчете суммы платежа по какой-либо причине, включая незнание закона или добросовестное заблуждение, а положения статьи 79 Налогового кодекса, предусматривающие начисление процентов на сумму излишне взысканного налога, представляют собой дополнительные гарантии от незаконных действий уполномоченных органов (постановление от 08.11.2022 № 47-П, определения от 21.06.2001 № 173-О, от 23.06.2009 № 832-О-О и др.).

Принимая во внимание изложенное, если основанием для излишнего поступления налогов в бюджет послужило издание незаконного нормативного правового акта в сфере налогообложения (статья 6 Налогового кодекса), спорные суммы налогов должны рассматриваться как излишне взысканные с начислением процентов по соответствующим правилам.

Такие суммы налогов не могут рассматриваться как излишне уплаченные, что влекло бы за собой ограничение начисления процентов только периодом просрочки налогового органа в осуществлении возврата налога, поскольку в упомянутой ситуации налогоплательщик не допустил ошибки, а исполнял действующее законодательство.

Во всяком случае добросовестный налогоплательщик, исполнявший обязанность в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, не может быть поставлен в более обременительное положение в сравнение с лицами, уклонявшимися от исполнения данной обязанности, что произошло бы в случае отказа в применении пункта 5 статьи 79 Налогового кодекса в сложившейся ситуации.

Исходя из сделанных Московским городским судом выводов относительно незаконности изданного Правительством Москвы нормативного правового акта, государством на налогоплательщика была неправомерно возложена обязанность по исчислению и уплате налога на имущество организаций в повышенном размере.

Каких-либо обстоятельств, свидетельствующих о недобросовестности поведения общества «Красный Дом», судами в ходе рассмотрения дела

не установлено. В частности, из материалов дела не следует, что ситуация, при которой принадлежащие налогоплательщику здания оказались включены в Перечень, спровоцирована поведением самого налогоплательщика, связанным с предоставлением недостоверных данных о параметрах зданий, препятствованием проведению уполномоченными органами города Москвы мероприятий по определению вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения и т.п.

С высказанными в постановлении суда округа суждениями относительно того, что при включении в Перечень принадлежащих заявителю зданий Правительство Москвы действовало в рамках предоставленных ему полномочий, согласиться нельзя, поскольку, формулируя указанные суждения, арбитражный суд кассационной инстанции в нарушение норм процессуального права вошел в оценку законности решения Московского городского суда от 02.09.2020 по административному делу № 3а-3801/2020, чего был делать не вправе.

В то же время Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает необходимым обратить внимание на то, что в силу пункта 3 статьи 79 Налогового кодекса возврат суммы излишне взысканного налога с начислением процентов производится при условии, что налогоплательщик обратился с заявлением о возврате в течение трех лет со дня, когда ему стало известно о факте излишнего взыскания с него налога.

Ограничение права на возврат налога и выплату процентов упомянутым сроком связано с поддержанием правовой определенности. Налоговые поступления формируют доходы бюджета, за счет которых финансируются общественные нужды. Предоставление плательщику неограниченной во времени возможности требовать возврата ранее внесенных средств с начислением процентов, что по сути означает извлечение из бюджета уже израсходованных сумм, приводило бы к подрыву стабильности финансовой системы и, тем самым, к нарушению публичных интересов.

По своему буквальному содержанию пункт 3 статьи 79 Налогового кодекса связывает начало течения срока на обращение налогоплательщика за возвратом излишне взысканных сумм налогов и выплатой процентов с совокупностью двух обстоятельств: во-первых, сумма налога должна быть внесена в бюджет и, во-вторых, налогоплательщику должно быть ясно, что налог незаконно взимается с него в повышенном размере.

При этом установленный законодательством порядок исчисления налога на имущество организаций предусматривает, что уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации не позднее 1-го числа очередного налогового периода по налогу определяет на этот налоговый период перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, направляет перечень в электронной форме в налоговый орган по субъекту Российской Федерации и размещает перечень на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» (пункт 7 статьи 378² Налогового кодекса).

Уполномоченный орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации в течение пяти дней со дня внесения изменений в перечень согласно пункту 7¹ статьи 378² Налогового кодекса направляет указанные изменения в электронной форме в налоговый орган по субъекту Российской Федерации и размещает их на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Для выявления недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения, в отношении которого налоговая база определяется как кадастровая стоимость имущества, постановлением Правительством Москвы от 14.05.2014 № 257-ПП утвержден Порядок определения вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения (далее - Порядок).

В городе Москве мероприятия по определению вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения осуществляются Государственной инспекцией по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы с привлечением подведомственного Государственного бюджетного учреждения города Москвы «Московский контрольно-мониторинговый центр недвижимости» (пункт 1.2 Порядка).

По результатам проведения указанных мероприятий согласно пункту 3.5 Порядка составляется акт о фактическом использовании здания (строения, сооружения) и (или) нежилого помещения для целей налогообложения с приложением соответствующих фотоматериалов.

В случае несогласия с результатами проведения мероприятия по определению вида фактического использования здания (строения, сооружения) и нежилого помещения для целей налогообложения собственник объекта нежилого фонда или организация, владеющая таким объектом на праве хозяйственного ведения, в силу пункта 3.9 (1) Порядка вправе обратиться в целях повторного проведения мероприятия в срок не позднее 90 календарных дней года, следующего за годом, в котором проведено мероприятие по определению вида фактического использования. Мероприятия по определению вида фактического использования в таком случае проводятся в срок не позднее 60 календарных дней со дня поступления соответствующего обращения.

Из анализа приведенных положений следует, что о возникновении в будущем оснований для взимания налога на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости налогоплательщик, как правило, узнает еще до наступления очередного налогового периода - из результатов проведенных уполномоченными органами мероприятий по определению вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения, имея при этом возможность потребовать устранения допущенных ошибок путем проведения повторного мероприятия.

Опубликование нормативного правового акта, которым на очередной налоговый период (календарный год) утвержден перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, также происходит до начала налогового периода.

Таким образом, как правило, налогоплательщик уже к началу налогового периода обладает сведениями о предстоящем излишнем взыскании налога и имеет возможность заранее принять меры по защите своих прав как в административном порядке - путем обращения за пересмотром результатов мероприятий по определению вида фактического использования зданий (строений, сооружений) и нежилых помещений для целей налогообложения, так и в судебном порядке - путем оспаривания ненормативного правового акта об утверждении перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость. Эта возможность сохраняется у налогоплательщика и после начала налогового периода, составляющего календарный год.

Принятие мер, направленных на пересмотр в административном порядке результатов указанных мероприятий, либо на оспаривание нормативного правового акта и своевременность принятия таких мер находятся в сфере контроля и ответственности налогоплательщика.

В частности, как установлено Московским городским судом, принадлежащие заявителю объекты включены в Перечень по результатам проведенных Государственной инспекцией по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы мероприятий на основании актов обследования фактического использования зданий от 08.10.2014 №9031854, №9031852. Однако с заявлением об оспаривании положений Перечня заявитель обратился в Московский городской суд только 10.02.2020.

С учетом таких особенностей правового регулирования, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что в рассматриваемой ситуации установленный пунктом 3 статьи 79 Налогового кодекса трехлетний срок на обращение налогоплательщика

за возвратом налога и выплатой процентов должен исчисляться со дня исполнения налоговой обязанности за истекший налоговый (отчетный) период.

Вопрос о своевременности обращения заявителя за возвратом сумм налога и начислением процентов, в том числе по процентам, начисленным за 2017 и 2018 годы, не являлся предметом рассмотрения судов, какие-либо выводы по данному вопросу в обжалуемых судебных актах отсутствуют.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшееся по делу решение суда первой инстанции, постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций в части оставления требований заявителя без удовлетворения подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с допущенными судами существенными нарушениями норм материального и процессуального права, а дело - направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, проверить расчет процентов и соблюдение сроков обращения за их выплатой, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 167, 176, 291¹¹-291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 01.07.2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.09.2022 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.12.2022 по делу № А40-60643/2022 в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Красный Дом» к Инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по городу Москве о возложении

обязанности начислить и выплатить проценты в общей сумме 3 888 432 рубля 97 копеек отменить.

В указанной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

М.К. Антонова

Судья

Т.В. Завьялова

Судья

М.В. Пронина