

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС24-18347

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А76-24862/2023

Резолютивная часть определения объявлена 15 января 2025 г.
Полный текст определения изготовлен 27 января 2025 г.

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

председательствующего судьи Якимова А.А.,
судей Завьяловой Т.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Родник» на решение Арбитражного суда Челябинской области от 08 декабря 2023 г. по делу № А76-24862/2023, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 февраля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28 июня 2024 г. по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Родник» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 30 по Челябинской области, Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 32 по Челябинской области, Инспекции Федеральной налоговой

службы № 3 по г. Москве о взыскании процентов за период с 24 марта 2023 г. по 24 ноября 2023 г. в размере 2 286 572 рублей 12 копеек,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора: Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 29 по Челябинской области.

В судебном заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Родник» –
Оглезнева Е.Г.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 30 по Челябинской области – Данилова Н.С., Денисаев М.А, Дирксен Т.В., Евстифеев С.А., Келих Е.И., Украинская А.А.,

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по г. Москве – Давыдова В.Ю., Денисаев М.А., Дирксен Т.В., Келих Е.И., Яковлева Т.Г.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

общество с ограниченной ответственностью «Родник» (далее – общество, налогоплательщик), полагая, что действия налоговых органов по неправомерному уменьшению положительного сальдо единого налогового счета (далее, в том числе, – ЕНС) квалифицируются как излишнее взыскание налогов, обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о взыскании с налоговых органов процентов, начисленных на основании пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ).

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 08 декабря 2023 г. заявленное обществом требование оставлено без удовлетворения.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 февраля 2024 г. решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 28 июня 2024 г. принятые по делу судебные акты оставил без изменения.

В жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить принятые по делу судебные акты трех инстанций, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права, без устранения которых невозможно восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 02 декабря 2024 г. жалоба налогоплательщика вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзывах на кассационную жалобу налоговые органы возражают против позиции общества, настаивая на законности принятых по делу судебных актов.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит жалобу общества подлежащей удовлетворению, а состоявшиеся по делу судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество является плательщиком налога на имущество организаций и земельного налога, с 23 октября 2015 г. состоит на налоговом учете по месту нахождения земельных участков в МИ ФНС России № 30 по Челябинской области (правопреемник ИФНС России по Ленинскому району г. Челябинска).

До 25 мая 2023 г. общество состояло на налоговом учете в МИ ФНС России № 29 по Челябинской области (правопреемник ИФНС России

по Советскому району г. Челябинска), а с 26 мая 2023 г. состоит на налоговом учете в ИФНС России № 3 по г. Москве.

По результатам проведенной налогоплательщиком сверки расчетов с данными личного кабинета выявлено двойное списание налоговым органом с единого налогового счета общества 74 982 198 рублей налога на имущество организаций и 3 073 707 рублей земельного налога.

Факты двойного списания указанных сумм налогов подтверждены решениями УФНС России по Челябинской области от 24 августа 2023 г. № 16-07/002918@ и от 29 августа 2023 г. № 16-07/002971@, вынесенными по результатам рассмотрения жалоб общества на действия должностных лиц ИФНС России по Ленинскому району г. Челябинска.

Впоследствии учтенные в счет уплаты налогов денежные средства восстановлены путем возврата на единый налоговый счет налогоплательщика 08 августа 2023 года соответствующих сумм налога на имущество и 24 ноября 2023 г. – земельного налога.

Отказывая в удовлетворении заявленного обществом требования, суды исходили из того, что добровольно зачисленные налогоплательщиком на его единый налоговый счет денежные средства поступили в бюджетную систему Российской Федерации и сформировали положительное сальдо по счету. Следовательно, списание рассматриваемых сумм в счет уплаты налогов произведено инспекцией из средств, добровольно перечисленных налогоплательщиком, что не позволяет считать их принудительно взысканными.

Принимая во внимание то обстоятельство, что инспекцией процедура принудительного взыскания налогов не инициировалась, решения об их взыскании не принимались, отказов в возврате переплаты не выносилось, действия налогового органа, по мнению судов трех инстанций, не могут быть квалифицированы в качестве принудительного взыскания и влечь последствия, установленные пунктом 4 статьи 79 Налогового кодекса, в виде начисления процентов.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, формулируя указанный вывод, суды не учли следующее.

С 1 января 2023 года на основании Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 263-ФЗ) введен институт Единого налогового счета (ЕНС) и Единого налогового платежа (ЕНП).

Как следует из пояснительной записки к законопроекту, данный Закон разработан в целях упрощения порядка уплаты налогов и иных обязательных платежей и совершенствования налогового администрирования, позволяя создать для налогоплательщиков более комфортные условия для исполнения обязанности по уплате налогов.

Согласно пункту 1 статьи 11³ Налогового кодекса единым налоговым платежом признаются денежные средства, перечисленные налогоплательщиком (плательщиком страховых взносов) в бюджетную систему Российской Федерации на счет Федерального казначейства, предназначенные для исполнения совокупной его обязанности, а также денежные средства, взысканные с него в соответствии с настоящим Кодексом.

Единым налоговым счетом признается форма учета налоговыми органами денежного выражения совокупной обязанности; денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа (пункт 2 статьи 11³ НК РФ).

Сальдо единого налогового счета представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, и денежным выражением совокупной обязанности (пункт 3 статьи 11³ НК РФ).

Согласно абзацу второму пункта 3 статьи 11³ Налогового кодекса положительное сальдо единого налогового счета формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, больше денежного выражения совокупной обязанности. При формировании положительного сальдо единого налогового

счета не учитываются суммы денежных средств, зачтенные в счет исполнения соответствующей обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента.

Налоговым кодексом установлен порядок распоряжения суммой денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета. В частности, налогоплательщик вправе распорядиться указанной суммой путем проведения зачета (статья 78 Налогового кодекса), либо путем возврата на открытый ему счет в банке (пункт 1 статьи 79 Налогового кодекса).

Таким образом, денежные средства, формирующие положительное сальдо единого налогового счета, несмотря на целевое назначение указанных денежных средств, являются собственностью налогоплательщика до момента их списания в счет исполнения соответствующих налоговых обязательств, следовательно, на данные средства распространяются все конституционные гарантии права собственности.

Согласно пункту 7 статьи 45 Налогового кодекса обязанность по уплате налога считается исполненной со дня перечисления денежных средств в качестве единого налогового платежа в бюджетную систему Российской Федерации или со дня признания денежных средств в качестве единого налогового платежа при наличии на соответствующую дату учтенной на едином налоговом счете совокупной обязанности в части, в отношении которой может быть определена принадлежность таких сумм денежных средств в соответствии с пунктом 8 настоящей статьи (подпункт 1), а также со дня учета на едином налоговом счете совокупной обязанности в соответствии с пунктом 5 статьи 11.3 настоящего Кодекса при наличии на эту дату положительного сальдо единого налогового счета в части, в отношении которой может быть определена принадлежность сумм денежных средств, уплаченных (перечисленных) в качестве единого налогового платежа, в соответствии с пунктом 8 настоящей статьи.

В свою очередь, пунктом 5 статьи 11³ Налогового кодекса установлено, что совокупная обязанность формируется и подлежит учету на ЕНС на основе

налоговых деклараций (расчетов) (подпункт 1), уточненных налоговых деклараций (расчетов) (подпункт 2), уведомлений об исчисленных суммах налогов, сборов, авансовых платежей (подпункт 5), налоговых уведомлений (подпункт 6) - со дня наступления установленного законодательством о налогах и сборах срока уплаты соответствующего налога.

В этой связи Судебная коллегия отмечает, что действия по произвольной (неправомерной) корректировке в сторону уменьшения положительного сальдо единого налогового счета подлежат квалификации в качестве действий по излишнему взысканию денежных средств, а восстановление нарушенного права налогоплательщика надлежит производить с использованием механизмов, установленных положениями соответствующих статей Налогового кодекса.

Так, публично-правовой механизм восстановления имущественного положения плательщика при излишнем взыскании публичных платежей установлен статьей 79 Налогового кодекса.

Согласно пункту 4 статьи 79 Налогового кодекса в случае, если установлен факт излишнего взыскания денежных средств, возврат излишне взысканных средств осуществляется налоговым органом самостоятельно в пределах сумм, формирующих положительное сальдо единого налогового счета.

Возврат излишне взысканных денежных средств осуществляется на открытый счет организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в банке, информация о котором имеется у налоговых органов.

Проценты на сумму излишне взысканных денежных средств начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата излишне взысканных сумм либо учета излишне взысканных сумм в счет исполнения совокупной обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента.

Отказывая в удовлетворении требований общества, суды сочли, что ошибочное списание денежных средств с единого налогового счета не привело к нарушению прав налогоплательщика.

Между тем, как неоднократно в своих решениях указывал Конституционный Суд Российской Федерации, регулирование отношений, связанных с взиманием публичных платежей и в основе своей имущественных отношений, требует соблюдения баланса частного и публичного интереса с учетом того, что государственная и частная собственность признаются и защищаются Конституцией Российской Федерации равным образом (статья 8, часть 2).

Регулируя основания, условия и порядок возврата излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, таможенных платежей, в частности, предусматривая начисление процентов на излишне взысканную сумму, федеральный законодатель установил дополнительные гарантии с целью защитить права граждан и юридических лиц от незаконных действий либо бездействия органов государственной власти. Данный механизм направлен на реализацию 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 (Постановление от 8 ноября 2022 г. № 47-П).

Таким образом, имущественные потери лиц подлежат компенсации в форме выплаты процентов, начисляемых за период с момента взыскания по день фактического возврата. С учетом установленного факта неправомерного двойного списания денежных средств с ЕНС налогоплательщика позиция судов по отказу в начислении процентов на суммы излишне списанных налогов повлекло нарушение законных интересов общества, а также принципа поддержания доверия к действиям государственных органов применительно к сфере публичных правоотношений.

Судебная коллегия считает несостоятельным довод налогового органа об отсутствии с его стороны нарушения прав общества, поскольку в спорной ситуации не было факта излишнего взыскания налога, а имело место, по утверждению инспекции, лишь несвоевременное отражение информации о денежных средствах на счетах налогоплательщика.

Так, из пояснений налогового органа следует, что 74 982 198 рублей были зарезервированы им в счет предстоящей уплаты обществом налога на имущество организаций, следовательно, указанная сумма являлась частью общей переплаты и не выбывала из распоряжения общества.

Между тем согласно пункту 8 статьи 45 Налогового кодекса принадлежность сумм денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, определяется налоговыми органами на основании учтенной на едином налоговом счете налогоплательщика суммы его совокупной обязанности, с соблюдением установленной в данном пункте последовательности.

Зарезервированная сумма представляет собой сумму денежных средств, зачтенную в счет уплаты по предстоящим платежам. Налогоплательщик может распорядиться положительным сальдо ЕНС, в том числе путем зачета в счет предстоящих платежей.

В соответствии с пунктом 9 статьи 58 Налогового кодекса в случае, если законодательством о налогах и сборах предусмотрена уплата (перечисление) налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов до представления соответствующей налоговой декларации (расчета) либо если обязанность по представлению налоговой декларации (расчета) не установлена настоящим Кодексом (за исключением случаев уплаты налогов физическими лицами на основании налоговых уведомлений), налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты, плательщики страховых взносов представляют в налоговый орган уведомление об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов.

Налоговый орган может самостоятельно сформировать зачет в счет уплаты предстоящих платежей на основании уведомления об исчисленных суммах налогов и сводного налогового уведомления. Суммы денежных средств, зарезервированные налоговым органом, положительный остаток ЕНС не формируют. Вместе с тем, налогоплательщик имеет право распоряжаться суммой денежных средств, только в рамках положительного сальдо налогового счета (пункт 1 статьи 78 НК РФ).

Впоследствии налоговый орган произвел повторное списание исчисленных налогов за счет суммы положительного сальдо ЕНС общества, оставив зарезервированные денежные средства недоступными для налогоплательщика.

Таким образом, неправомерное повторное изъятие денежных средств со счета налогоплательщика в отсутствие соответствующих оснований привело к нарушению прав общества.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что принятые по делу судебные акты подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Поскольку период просрочки возврата незаконно списанных сумм в целях расчета процентов судами не устанавливался и расчет процентов не проверялся, дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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

определила:

решение Арбитражного суда Челябинской области от 08 декабря 2023 г. по делу № А76-24862/2023, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 февраля 2024 г. и постановление Арбитражного

суда Уральского округа от 28 июня 2024 г. по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Челябинской области.

Председательствующий судья

А.А. Якимов

Судьи

Т.В. Завьялова

Д.В. Тютин