

**ВЕРХОВНЫЙ СУД  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

№ 305-ЭС24-17676

**О П Р Е Д Е Л Е Н И Е**

г. Москва

12 марта 2025 г.

дело № А40-195715/2023

Резолютивная часть определения объявлена 5 марта 2025 г.

Полный текст определения изготовлен 12 марта 2025 г.

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

председательствующего судьи  
судей

Якимова А.А.,  
Першутова А.Г., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Общества с ограниченной ответственностью «Ильгед» на постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 июля 2024 г. по делу № А40-195715/2023 Арбитражного суда города Москвы,

по заявлению Общества с ограниченной ответственностью «Ильгед» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 51 по г. Москве о

признании недействительным решения, обязанности произвести возврат излишне уплаченной суммы налога.

В заседании приняли участие представители:

– от Общества с ограниченной ответственностью «Ильгед»: Моторин А.А., Семешкин С.П.;

– от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 51 по г. Москве: Денисаев М.А., Изотов А.В., Овсянникова С.С., Прусакова Ю.Н.

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

**установила:**

Общество с ограниченной ответственностью «Ильгед» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 51 по г. Москве (далее – налоговый орган) о признании недействительным решения от 18 января 2023 г. № 535, которым обществу отказано в возврате денежных средств в сумме 2 449 015 рублей, об обязанности произвести возврат излишне уплаченной суммы налога в размере 2 449 015 рублей.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 20 ноября 2023 г., оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 26 марта 2024 г., заявленные обществом требования удовлетворены.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 29 июля 2024 г. решение суда первой инстанции от 20 ноября 2023 г. и постановление суда апелляционной инстанции от 26 марта 2024 г. отменены, в удовлетворении требований общества отказано.

В кассационной жалобе, поступившей в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить постановление суда округа, считая его незаконным и необоснованным.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 4 февраля 2024 г. кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, далее также – АПК РФ).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291<sup>14</sup> АПК РФ законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как следует из судебных актов и материалов дела, обществу на праве собственности в 2019 году принадлежал объект недвижимости «Оздоровительный центр с бассейном» (кадастровый номер 77:17:0110205:14781).

Указанный объект недвижимости был поименован в приложении к постановлению Правительства Москвы от 28 ноября 2014 г. № 700-ПП «Об определении перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость» (далее – Перечень).

Обществом произведена оплата налога на имущество организаций за 2019 г., в том числе в размере 2 699 555,99 рублей (платежные поручения

от 24 октября 2019 г. № 133 на сумму 1 700 000 рублей и от 30 октября 2019 г. № 55183 на сумму 999 555,99 рублей).

Решением Московского городского суда от 12 октября 2022 г. по делу № 3а-3022/2022 (по административному исковому заявлению Орлова И.В.) указанный объект недвижимости с кадастровым номером 77:17:0110205:14781 с 1 января 2019 г. исключен из Перечня. Решение суда вступило в законную силу 12 ноября 2022 г.

В связи с этим, обществом 8 декабря 2022 г. поданы в налоговый орган корректирующие налоговые декларации по налогу на имущество организаций за период 2019 – 2021 годы (за 2019 год – без налога к уплате), согласно которым суммы налога на имущество организаций уменьшены на 11 109 113 рублей.

Обществом 18 января 2023 г. в адрес налогового органа представлено заявление о распоряжении путем возврата суммой денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета (далее – ЕНС) налогоплательщика, согласно которому общество просило осуществить возврат переплаты в размере 11 109 113 рублей.

18 января 2023 г. обществу отказано в возврате указанных денежных средств, в связи с отсутствием положительного сальдо ЕНС.

Не согласившись с позицией налогового органа, общество обратилось в УФНС России по г. Москве с жалобой на бездействие налогового органа.

Решением УФНС России по г. Москве от 22 мая 2023 г. № 21-10/055932@ вышестоящий налоговый орган признал бездействие должностных лиц налогового органа, выразившихся в невозврате заявителю сумм налога на имущество организаций в размере 8 660 098 рублей, необоснованным, и поручил рассмотреть вопрос о возврате указанных сумм, в пределах сумм, формирующих положительное сальдо ЕНС в пределах трехлетнего срока со дня уплаты налога.

Налоговым органом 2 августа 2023 г. и 9 августа 2023 г. денежные средства в общем размере 8 660 098 рублей возвращены на расчетный счет общества.

Общество, не согласившись с решением налогового органа от 18 января 2023 г. в части отказа в возврате суммы налога в размере 2 449 015 рублей, обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суды первой и апелляционной инстанций, придя к выводу о законности требований общества, учитывали, в том числе, положения статей 196, 200 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), статей 79, 379, 383 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), признали, что трехлетний срок на возврат излишне уплаченного (взысканного) налога на момент представления обществом 18 января 2023 г. соответствующего заявления пропущен не был.

Суд округа, учитывая в том числе положения статей 78, 79, 382, 383 НК РФ, пришел к иному выводу, а именно, что трехлетний срок на обращение общества с заявлением в налоговый орган о возврате налога следует исчислять следующим образом:

– по платежному поручению от 24 октября 2019 г. № 133 на сумму 1 700 000 рублей – до 24 октября 2022 г.;

– по платежному поручению от 30 октября 2019 г. № 55183 на сумму 999 555,99 рублей – до 30 октября 2022 г.

Таким образом, по мнению суда округа, трехлетний срок по состоянию на 18 января 2023 г. был пропущен обществом.

Между тем, судом округа не учтено следующее.

До 1 января 2023 г., как следовало из общей нормы пункта 7 статьи 78 НК РФ, заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога могло быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. В силу общих положений пункта 3 статьи 79 НК РФ заявление о возврате суммы излишне взысканного налога могло быть подано

налогоплательщиком в налоговый орган в течение трех лет со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога.

В соответствии с данным правовым регулированием было принято Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21 июня 2001 г. № 173-О, в котором в том числе разъяснено, что норма статьи 78 НК РФ направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, а напротив, позволяет ему в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению требования, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов. В то же время данная норма не препятствует гражданину в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности – со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (пункт 1 статьи 200 ГК РФ).

В развитие данной правовой позиции в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27 декабря 2005 г. № 503-О разъяснялось, что если зачисление налога в бюджет происходит на основании требования об уплате налога в котором согласно пункту 4 статьи 69 НК РФ указывается исчисленная налоговым органом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, при том, что такое требование направляется налогоплательщику по результатам камеральных налоговых проверок или в ходе производства по делу о налоговом правонарушении (статья 101 НК РФ), то в случае неверного расчета налоговых сумм нет оснований говорить о факте излишней уплаты налога (и, соответственно, статья 78 НК РФ применена быть не может).

Как следует из ряда иных актов Конституционного Суда Российской Федерации (в т.ч. Постановления от 24 октября 1996 г. № 17-П, от 17 декабря 1996 г. № 20-П, от 18 июля 2012 г. № 19-П, Определение от 4 декабря 2003 г.

№ 508-О), конституционные права человека и гражданина распространяются на юридические лица в той степени, в какой эти права по своей природе могут быть к ним применимы.

Соответственно, на организации (юридические лица) также распространяется правило о том, что они могут обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности – со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (пункт 1 статьи 200 ГК РФ).

Пункт 79 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» предусматривает, что при проверке соблюдения налогоплательщиком срока на обращение в суд с иском о возврате излишне уплаченных сумм налога, пеней, штрафа судам необходимо учитывать, что пунктом 7 статьи 78 НК РФ определены продолжительность и порядок исчисления срока для подачи соответствующего заявления в налоговый орган. В то же время применительно к пункту 3 статьи 79 НК РФ с иском в суд налогоплательщик вправе обратиться в течение трех лет считая со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм.

Исходя из Определений Верховного Суда Российской Федерации от 20 июня 2023 г. № 48-КГ23-5-К7, от 31 октября 2023 г. № 18-КГ23-133-К4, сумма переплаты не является установленным законом налогом, подлежащим уплате налогоплательщиком и зачислению в тот или иной бюджет, а отношения по возврату суммы излишне уплаченного налога носят имущественный характер.

Таким образом, излишне уплаченная (взысканная) сумма находится в бюджете без правовых оснований.

Применительно к данному вопросу в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 февраля 2009 г. № 12882/08 отмечалось, что вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств, в частности установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога; наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания непропущенным срока на возврат налога.

В Обзоре судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства (утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20 декабря 2016 г., далее – Обзор от 20 декабря 2016 г.) в том числе разъяснено, что объект налогообложения как совокупность налогозначимых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. При этом он формируется применительно не к отдельным финансово–хозяйственным операциям или иным имеющим значение для налогообложения фактам, а к совокупности соответствующих операций (фактов), совершенных (имевших место) в течение налогового периода. Это означает, что возникновение обязанности по уплате налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не наступлением последнего дня срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен и уплачен. Таким образом, моментом возникновения обязанности по уплате налога является день окончания налогового периода, а не день представления налоговой декларации или день окончания срока уплаты налога.

Пункт 1 статьи 80 НК РФ устанавливает, что 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 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.

Таким образом, данные нормы права и разъяснения предполагают, что для тех налогов, которые самостоятельно исчисляются (пункт 1 статьи 52 НК РФ), декларируются (пункт 1 статьи 80 НК РФ) и уплачиваются (пункт 1 статьи 45 НК РФ) налогоплательщиком, срок на возврат излишне уплаченного налога начинается течение по окончании налогового периода, но не ранее срока, когда в соответствии с законодательством о налогах подлежит представлению налоговая декларация, поскольку именно в этот момент налогоплательщик должен знать сумму налога, подлежащую уплате по итогам налогового периода.

По мнению налогового органа, изложенному в отзыве, имеет место существенная разница между налогом на прибыль организаций и поимущественными налогами, хотя и единообразно исчисляемыми нарастающим итогом по результатам каждого квартала (отчетного периода), но для поимущественных налогов не предполагается изменение исчисленного по результатам соответствующего квартала (отчетного периода) суммы.

Коллегия не соглашается с этим подходом, поскольку вышеуказанный Обзор от 20 декабря 2016 г. не разграничивает виды налогов. Кроме того, объект налогообложения может изменяться в течение налогового периода, как для подоходных, так и для иных налогов.

С 1 января 2023 г., как следует из пункта 2 части 1 статьи 4 Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ), сальдо ЕНС организации или физического

лица формируется 1 января 2023 г. с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, в порядке, аналогичном установленному статьей 11<sup>3</sup> НК РФ, на основании имеющихся у налоговых органов по состоянию на 31 декабря 2022 г. сведений о суммах излишне уплаченных и излишне взысканных налогов, авансовых платежей, государственной пошлины, в отношении уплаты которой выдан исполнительный документ, иных сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, предусмотренных НК РФ процентов, а также о суммах денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа (далее – ЕНП) физического лица, организации, индивидуального предпринимателя и не зачтенных в счет исполнения соответствующей обязанности по уплате налогов, авансовых платежей, государственной пошлины, в отношении уплаты которой налоговому органу выдан исполнительный документ, иных сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов (далее в настоящей статье – излишне перечисленные денежные средства).

Пункт 2 части 3 статьи 4 Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ предусматривает, что в целях пункта 2 части 1 настоящей статьи излишне перечисленными денежными средствами не признаются суммы излишне уплаченных по состоянию на 31 декабря 2022 г. налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, предусмотренных НК РФ процентов, если со дня их уплаты прошло более трех лет.

При этом, как следует из ранее изложенного, излишне уплаченными по состоянию на 31 декабря 2022 г. налогами, которые самостоятельно исчисляются, декларируются и уплачиваются налогоплательщиком, могут быть признаны только такие налоги, по которым закончен налоговый период и наступил срок представления налоговой декларации, при том, что на данный момент фактически уплаченная сумма налога превысила подлежащую уплате сумму (либо она уплачена позднее).

В подпункте 1 пункта 7 статьи 11.3 НК РФ, действующем с 1 января 2023 г., предусмотрено, что при определении размера совокупной обязанности

не учитываются суммы налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уменьшению на основании налоговых деклараций (расчетов), уточненных налоговых деклараций (расчетов), предусматривающих уменьшение подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов, если со дня истечения установленного законодательством о налогах и сборах срока уплаты соответствующих налога, сбора, страховых взносов до дня подачи указанных налоговых деклараций (расчетов), уточненных налоговых деклараций (расчетов) прошло более трех лет, за исключением случаев осуществления налоговым органом перерасчета налогов, сборов, страховых взносов по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом, и случаев восстановления судом указанного срока, если причины его пропуска признаны судом уважительными.

Здесь также определяющим моментом может быть только день, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 25 октября 2024 г. № 48-П сделан вывод, что нововведения, связанные с ЕНС и ЕНП, предусмотрели, что недоимка и пени учитываются совместно на ЕНС налогоплательщика и формируют его совокупную налоговую обязанность; если денежное выражение данной обязанности больше суммы внесенных для ее погашения денежных средств, образуется отрицательное сальдо ЕНС, в связи с которым и направляется требование об уплате задолженности (пункты 3 и 6 статьи 11<sup>3</sup> и пункт 1 статьи 70 НК РФ).

Соответственно, в пункте 3 статьи 11<sup>3</sup> НК РФ в настоящее время установлено, что сальдо ЕНС представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве ЕНП, и денежным выражением совокупной обязанности. Положительное сальдо ЕНС формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве ЕНП, больше денежного выражения совокупной обязанности. При формировании положительного сальдо ЕНС не учитываются суммы денежных средств, зачтенные в счет исполнения

соответствующей обязанности налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента.

При этом статья 78 НК РФ теперь регламентирует зачет сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС, а статья 79 НК РФ – возврат денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета.

Пункт 1 статьи 79 НК РФ предусматривает, что налогоплательщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент вправе распорядиться суммой денежных средств, формирующих положительное сальдо его ЕНС, путем возврата этой суммы на открытый ему счет в банке в порядке, предусмотренном настоящей статьей. Распоряжение денежными средствами в размере сумм, формирующих положительное сальдо ЕНС налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента, осуществляется в том числе на основании заявления о распоряжении путем возврата сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС такого лица, представленного в налоговый орган по месту учета такого лица по установленной форме на бумажном носителе или по установленному формату в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или представленного через личный кабинет налогоплательщика, а также в составе налоговой декларации в соответствии со статьей 229 НК РФ.

Соответственно, по налогу на имущество организаций за 2019 год, как и по иным налогам с годовым налоговым периодом, которые самостоятельно исчисляются, декларируются и уплачиваются налогоплательщиком, налогоплательщик был обязан точно знать о подлежащей уплате за налоговый период сумме налога, по меньшей мере, на момент наступления установленного законодательством срока представления налоговой декларации за данный налоговый период и оценить уже уплаченную за данный период сумму.

Пункты 1 и 3 статьи 386 НК РФ (в соответствующей редакции, действовавшей с 1 января 2020 г.) предусматривали, что налоговые декларации

по налогу на имущество организаций по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Часть 1 статьи 3 Закона города Москвы от 5 ноября 2003 г. № 64 «О налоге на имущество организаций» (в соответствующей редакции, действовавшей с 1 января 2020 г.) предусматривала, что налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, по итогам налогового периода 2019 г., с учетом того, что декларации по налогу на имущество организаций подлежали представлению не позднее 30 марта 2020 г., моментом, когда налогоплательщик данного налога должен был узнать о сумме подлежащего уплате по итогам периода налога, и, соответственно, об излишней уплате налога, если она имела место, является 30 марта 2020 г.

Применительно к спорной сумме налога на имущество организаций за 2019 г., признаваемой сторонами спора и судами в качестве излишне уплаченной (взысканной), в размере 2 699 555,99 рублей (платежные поручения от 24 октября 2019 г. № 133 на сумму 1 700 000 рублей и от 30 октября 2019 г. № 55183 на сумму 999 555,99 рублей), представленное 18 января 2023 г. обществом в адрес налогового органа заявление о распоряжении путем возврата суммой денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС налогоплательщика, было реализовано в пределах прав налогоплательщика и подлежало удовлетворению.

Соответственно, у суда округа не было оснований для отмены актов судов первой и апелляционной инстанций.

В связи с тем, что по настоящему делу имеют место существенные нарушения норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав и законных интересов, обжалуемый судебный акт суда округа подлежит отмене

согласно части 1 статьи 291<sup>14</sup> АПК РФ с оставлением в силе актов судов первой и апелляционной инстанций.

Руководствуясь статьями 176, 291<sup>11</sup> – 291<sup>15</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 июля 2024 г. по делу № А40-195715/2023 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 20 ноября 2023 г. и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26 марта 2024 г. по указанному делу оставить в силе.

Председательствующий судья

А.А. Якимов

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин