



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ25-22

АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

4 марта 2025 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего

Зайцева В.Ю.,

членов коллегии

Зинченко И.Н.,
Якимова А.А.

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 «Москоу-Дэсижн» о признании недействующими пунктов 5 и 6 Порядка ведения реестра решений о взыскании задолженности и размещения в указанном реестре документов, предусмотренных пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации, утверждённого приказом Федеральной налоговой службы от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1138@,

по апелляционной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Москоу-Дэсижн» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 16 декабря 2024 г. по делу № АКПИ24-757, которым в удовлетворении его административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., возражения представителей Федеральной налоговой службы

Денисаева М.А. и Шагинян Н.А. относительно доводов апелляционной жалобы, заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Слободина С.А., полагавшего апелляционную жалобу необоснованной, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации

установила:

приказом Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) от 30 ноября 2022 г. № ЕД-7-8/1138@ утверждён Порядок ведения реестра решений о взыскании задолженности и размещения в указанном реестре документов, предусмотренных пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Порядок).

Нормативный правовой акт зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации (далее – Минюст России) 29 декабря 2022 г., регистрационный номер 71891, и размещён на «Официальном интернет-портале правовой информации» (<http://pravo.gov.ru>) 30 декабря 2022 г.

Порядок определяет общие правила ведения реестра решений о взыскании задолженности (далее – Реестр) и размещения в указанном Реестре решений о взыскании задолженности, поручений налогового органа банкам, в которых открыты счета налогоплательщику (налоговому агенту) – организации или индивидуальному предпринимателю, на списание и перечисление суммы задолженности в бюджетную систему Российской Федерации и поручений налогового органа на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в бюджетную систему Российской Федерации в размере, не превышающем отрицательное сальдо единого налогового счёта, с указанием информации о счетах, по которым подлежат приостановлению операции в соответствии с пунктом 2 статьи 76 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ), а также информации об изменении суммы задолженности, подлежащей перечислению по поручению налогового органа на перечисление суммы задолженности или по поручению налогового органа на перевод электронных денежных средств, в том числе в случае формирования положительного либо нулевого сальдо единого налогового счёта (пункт 1).

Пункт 5 Порядка предусматривал, что размещение поручений налогового органа и (или) уведомления об изменении суммы задолженности, подлежащей перечислению по поручению налогового органа, осуществляется в Реестре и признаётся направлением соответствующего поручения/уведомления в банк, в котором открыт такой счёт.

Уведомление об изменении суммы задолженности, подлежащей перечислению по поручению налогового органа, размещается в Реестре, при каждом изменении суммы задолженности, в том числе в случае формирования положительного либо нулевого сальдо единого налогового счёта.

Размещение уведомлений о сумме отрицательного сальдо единого налогового счёта, в отношении которой действует приостановление операций, и

её изменении производится в Реестре и признаётся направлением соответствующего уведомления в банк, в котором открыт такой счёт.

Согласно пункту 6 Порядка в первоначальной редакции сведения, размещённые в Реестре, доступны кредитным организациям по налогоплательщикам, счета которых открыты в данной кредитной организации в целях соблюдения банковской тайны, установленной статьёй 26 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-І «О банках и банковской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации 1996, № 6, ст. 492; 2022, № 14, ст. 2190).

Общество с ограниченной ответственностью «Москоу-Дэсижн» (далее также – ООО «Москоу-Дэсижн», Общество) 20 августа 2024 г. обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском заявлением, в котором просило признать недействующими пункты 5 и 6 Порядка, ссылаясь на их противоречие пунктам 1, 5–7 статьи 3 НК РФ.

Обосновывая заявленное требование, Общество указало на нарушение его прав налогоплательщика, поскольку оспариваемые предписания Порядка, по мнению административного истца, допускают одновременное отражение в Реестре двух оснований и процедур взыскания задолженности, а именно судебного и внесудебного порядка, что может привести к взысканию одной задолженности двумя способами. При этом налогоплательщик, в отличие от кредитной организации, лишён возможности увидеть сведения, размещённые в Реестре, и узнать, на основании какого исполнительного документа с него производится взыскание задолженности.

ФНС России и Минюст России, привлечённые к участию в деле соответственно в качестве административного ответчика и заинтересованного лица, возражали против удовлетворения административного иска, отметив в представленных в суд первой инстанции письменных возражениях, что нормативный правовой акт принят федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий, оспариваемые положения соответствуют действующему законодательству и не нарушают прав, свобод и охраняемых законом интересов административного истца.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 16 декабря 2024 г. в удовлетворении административного искового заявления ООО «Москоу-Дэсижн» было отказано.

Не согласившись с таким решением, административный истец подал апелляционную жалобу, в которой просит его отменить, как незаконное, вынесенное с нарушением норм материального права, и принять по административному делу новый судебный акт.

В жалобе ООО «Москоу-Дэсижн» указывает, что суд первой инстанции не учёл фактические обстоятельства взыскания с него налоговой задолженности одновременно во внесудебном и судебном порядках, а также отсутствие у Общества возможности ознакомиться с Реестром и увидеть, на основании какого исполнительного документа осуществлено взыскание задолженности, в связи с чем пришёл к выводам, не соответствующим обстоятельствам административного дела.

Административный истец и заинтересованное лицо – Минюст России, будучи извещёнными о месте и времени судебного разбирательства в установленном законом порядке, в суд апелляционной инстанции представителей не направили.

В письменных возражениях ФНС России, которые в суде апелляционной инстанции поддержали его представители, административный ответчик указал, что Порядок принят федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий и при реализации требований действующего законодательства; оспариваемые положения не противоречат актам, имеющим большую юридическую силу, права свободы и законные интересы административного истца не нарушают.

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

Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации (далее также – КАС РФ) в пункте 1 части 2 статьи 215 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. Отказывая Обществу в удовлетворении заявленного требования, суд первой инстанции правомерно исходил из того, что по настоящему административному делу такое основание для признания пунктов 5 и 6 Порядка недействующими отсутствует.

Вывод суда первой инстанции о наличии у ФНС России полномочий на принятие оспариваемого нормативного правового акта следует из содержания пункта 3 статьи 46 НК РФ, пункта 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утверждённого постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506.

При этом процедура издания, введения в действие и опубликования Порядка соблюдена.

Отклоняя доводы ООО «Москоу-Дэсижн» о противоречии пунктов 5 и 6 Порядка положениям пунктов 1, 5–7 статьи 3 НК РФ, суд первой инстанции правомерно признал их основанными на ошибочном толковании норм материального права.

Конституция Российской Федерации в статье 57 закрепляет обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Согласно разъяснениям Конституционного Суда Российской Федерации в силу данного конституционного предписания вводимый законодателем механизм регулирования налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно – правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц (определение от 31 марта 2022 г. № 500-О).

Нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения, осуществляемое с учётом его конституционно-правовой природы, должно быть основано на конституционном принципе равенства, который применительно к

сфере налогообложения означает его равномерность, нейтральность и справедливость и исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 ноября 2017 г. № 34-П).

Конституционные критерии правомерного регулирования налогообложения, в полной мере распространяющиеся на все структурные элементы налогового обязательства, предполагают определение ясного, понятного, непротиворечивого порядка уплаты налога (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009 г. № 10-П и от 13 апреля 2016 г. № 11-П), что, однако, не исключает наличие в налоговом регулировании, в том числе в части определения видов деятельности, для которых, учитывая их специфику, установлены особенности элементов налогового обязательства, категорий, отнесение к которым конкретных правоотношений определяется путём соотнесения содержания этих правоотношений с нормативно установленными критериями, без полного перечисления элементов соответствующей категории.

Согласуясь с приведёнными правовыми позициями, статья 3 НК РФ определяет основные начала законодательства о налогах и сборах, в соответствии с которыми каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (пункт 1). Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные данным кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ (пункт 5). При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения, за исключением налогов, устанавливаемых в соответствии с пунктом 9 статьи 1 НК РФ. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить (пункт 6). Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) (пункт 7).

Статья 44 НК РФ предусматривает, что обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных названным кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах (пункт 1). Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора (пункт 2).

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога посредством перечисления денежных средств в качестве единого налогового платежа, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть

выполнена в срок, установленный в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (абзацы первый и второй пункта 1 статьи 45 НК РФ).

Пунктом 1 статьи 69 НК РФ закреплено, что неисполнение обязанности по уплате налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, повлёкшее формирование отрицательного сальдо единого налогового счёта налогоплательщика, является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате задолженности (абзац первый). Требованием об уплате задолженности признаётся извещение налогоплательщика о наличии отрицательного сальдо единого налогового счёта и сумме задолженности с указанием налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов на момент направления требования, а также об обязанности уплатить в установленный срок сумму задолженности (абзац второй).

При этом в силу статьи 11³ НК РФ единым налоговым счётом признаётся форма учёта налоговыми органами: 1) денежного выражения совокупной обязанности; 2) денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа (пункт 2). Сальдо единого налогового счёта представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, и денежным выражением совокупной обязанности (абзац первый пункта 3). Отрицательное сальдо единого налогового счёта формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, меньше денежного выражения совокупной обязанности (абзац третий пункта 3).

В случае неуплаты или неполной уплаты налога федеральным законодателем предусмотрено два механизма взыскания задолженности: в судебном и внесудебном порядке, особенности применения которых в отношении организаций или индивидуальных предпринимателей урегулированы статьями 45, 46 и 47 НК РФ.

Статьи 46 и 47 НК РФ устанавливают порядок взыскания задолженности за счёт денежных средств (драгоценных металлов) на счетах налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов) – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента – организации, индивидуального предпринимателя в банках, а также за счёт его электронных денежных средств и за счёт иного имущества налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора, плательщика страховых взносов) – организации, индивидуального предпринимателя.

Проанализировав приведённые законоположения, суд первой инстанции верно констатировал, что изъятие в бюджет соответствующих сумм налога не должно носить произвольный характер, а должно иметь законное основание; принятию налоговым органом решения о взыскании задолженности за счёт денежных средств налогоплательщика в обязательном порядке должно предшествовать направление этому налогоплательщику требования об уплате налога, при этом оно должно быть направлено в установленный законом срок; обязательным основанием для принятия налоговым органом решения о

взыскании задолженности за счёт денежных средств налогоплательщика является неисполнение требования об уплате налога.

Согласно абзацу второму пункта 4 статьи 31 НК РФ документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, могут быть переданы налоговым органом лицу, которому они адресованы, или его представителю непосредственно под расписку, через многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, либо через личный кабинет налогоплательщика, либо через информационные системы организации, к которым предоставлен доступ налоговому органу, если порядок их передачи прямо не предусмотрен НК РФ, а также могут быть переданы в электронной форме через личный кабинет на едином портале государственных и муниципальных услуг в соответствии с данным кодексом.

Одновременное размещение информации об изменении суммы задолженности, подлежащей взысканию в соответствии с решением о взыскании, в личном кабинете налогоплательщика и Реестре, осуществляемое на основании абзаца пятого пункта 4 статьи 46 НК РФ, позволяет налогоплательщику ознакомиться с суммой задолженности, а также оперативно получать информацию обо всех изменениях в состоянии его расчётов с бюджетом.

Исходя из положений пункта 4 статьи 46, пункта 4 статьи 47 НК РФ, подпунктов 2.2.1, 2.2.2, 2.6, 2.7 пункта 2 Порядка суд первой инстанции обоснованно отметил, что в Реестре размещаются: информация о вступившем в силу судебном акте, поручения налогового органа на перечисление (либо постановление о взыскании) задолженности, в отношении которой вынесен судебный акт.

Целью Реестра является обеспечение эффективного взаимодействия между налоговыми органами и банками для взыскания актуальной суммы задолженности и оперативного снятия ограничительных мер в случае её погашения. Действующий механизм взыскания задолженности не предполагает направления в каждом случае нового поручения в банк. Процедура взыскания за счёт денежных средств налогоплательщика основана на обновлении информации в Реестре, что позволяет банкам оперативно отслеживать остаток отрицательного сальдо единого налогового счёта, подлежащего взысканию.

Таким образом, положения пункта 5 Порядка соответствуют действующему законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, которым установлены последовательные этапы реализации налоговыми органами своих полномочий на принудительное взыскание задолженности как во внесудебном, так и в судебном порядке, и не предусматривают возможности одновременного взыскания одних и тех же сумм задолженности в бесспорном и в судебном порядке.

Положения пункта 6 Порядка, соответствуя действующему налоговому законодательству, указывают на доступность сведений, размещённых в Реестре,

исключительно для тех кредитных организаций и в отношении тех налогоплательщиков, чьи счета открыты в данных кредитных организациях, что, как верно отмечено в обжалуемом решении, направлено на защиту сведений, содержащихся в Реестре, от несанкционированного доступа третьих лиц, в том числе кредитных организаций, в которых у налогоплательщиков не открыты счета.

Оспариваемые нормы Порядка также согласуются с положениями частей 17, 18 и 20 статьи 4 Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Доводы апелляционной жалобы о неправильном определении судом первой инстанции обстоятельств, имеющих значение для дела, а также о несоответствии его выводов, изложенных в решении, обстоятельствам дела, ошибочны.

В силу части 8 статьи 213 КАС РФ при рассмотрении административного дела об оспаривании нормативного правового акта суд выясняет: 1) нарушены ли права, свободы и законные интересы административного истца или лиц, в интересах которых подано административное исковое заявление; 2) соблюдены ли требования нормативных правовых актов, устанавливающих: а) полномочия органа, организации, должностного лица на принятие нормативных правовых актов; б) форму и вид, в которых орган, организация, должностное лицо вправе принимать нормативные правовые акты; в) процедуру принятия оспариваемого нормативного правового акта; г) правила введения нормативных правовых актов в действие, в том числе порядок опубликования, государственной регистрации (если государственная регистрация данных нормативных правовых актов предусмотрена законодательством Российской Федерации) и вступления их в силу; 3) соответствие оспариваемого нормативного правового акта или его части нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу.

Указанные требования судом первой инстанции при рассмотрении настоящего административного дела об оспаривании пунктов 5 и 6 Порядка выполнены.

Принимая обжалуемое решение, суд первой инстанции пришёл к верному выводу о том, что пункты 5 и 6 Порядка определяют общие правила ведения Реестра и размещения в нём поручений налогового органа банкам, в которых открыты счета налогоплательщика, на списание и перечисление суммы задолженности в бюджетную систему Российской Федерации и поручений налогового органа на перевод электронных денежных средств налогоплательщика в бюджетную систему Российской Федерации, при этом сами по себе оспариваемые положения не регулируют вопросы определения объекта налогообложения и его уплаты, не содержат неопределённости, а также исходя из их буквального содержания исключают возможность двойного налогообложения.

В оспариваемой части Порядок соответствует положениям НК РФ и не возлагает на налогоплательщиков дополнительных обязанностей, не предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не препятствует реализации прав налогоплательщиков.

Установив, что оспариваемые предписания не противоречат нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, не нарушают права, свободы и законные интересы административного истца в указанных им аспектах, суд первой инстанции правомерно отказал ООО «Москоу-Дэсижн» в удовлетворении заявленного им требования в соответствии с пунктом 2 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, указав в решении на то, что в случае несогласия с конкретными решениями и действиями налоговых органов или кредитной организации административный истец не лишён возможности оспорить указанные решения и действия по списанию с его счёта денежных средств в судебном порядке.

Обжалуемое решение вынесено с соблюдением норм процессуального права и при правильном применении норм материального права. Предусмотренных статьёй 310 КАС РФ оснований для отмены или изменения решения суда в апелляционном порядке не имеется.

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

определила:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 16 декабря 2024 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Москоу-Дэсижн» – без удовлетворения.

Председательствующий

В.Ю. Зайцев

Члены коллегии

И.Н. Зинченко

А.А. Якимов