ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АКПИ22-118

Р Е Ш Е Н И Е
ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

г. Москва 12 мая 2022 г.

Верховный Суд Российской Федерации в составе
судьи Верховного Суда
Российской Федерации Кириллова В.С.
при секретаре Сибиле Г.В.
с участием прокурора Русакова И.В.,

рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело по административному исковому заявлению сельскохозяйственного производственного кооператива «Рассвет» о признании частично недействующими форм «Решение о принятии обеспечительных мер» (приложение № 38) и «Решение об отмене обеспечительных мер» (приложение № 39), утверждённых приказом Федеральной налоговой службы от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@,

установил:

приказом Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС России) от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьёй 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» (далее – Приказ) утверждены

формы «Решение о принятии обеспечительных мер» (приложение № 38 к Приказу) и «Решение об отмене обеспечительных мер» (приложение № 39 к Приказу). Нормативный правовой акт зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 20 декабря 2018 г., регистрационный номер 53094, опубликован на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru) 24 декабря 2018 г.

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Рассвет» (далее также – Кооператив) обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным исковым заявлением о признании не действующими приложения № 38 к Приказу в части указания в столбце третьем таблицы данного приложения только наименования имущества, а не имущественных прав (дебиторской и кредиторской задолженности) и приложения № 39 к Приказу в части неуказания в разделе основания для отмены обеспечительных мер вступления в силу решения о привлечении к административной ответственности за совершение налогового правонарушения (решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения), ссылаясь на их противоречие пункту 10 статьи 101, пункту 4 статьи 31, пункту 1 статьи 4, пункту 1 статьи 101^2, пункту 1 статьи 101^3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – Кодекс).

По мнению административного истца, приложение № 38 к Приказу не даёт ясного представления о группах имущества, в отношении которых применяются обеспечительные меры в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) без согласия налоговых органов, так как такие группы, по мнению Кооператива, не установлены Налоговым кодексом Российской Федерации; а также не учитывает в качестве имущества, в отношении которого могут быть применены обеспечительные меры, дебиторскую и кредиторскую задолженности налогоплательщика, что образует актив налогоплательщика. В свою очередь, форма решения об отмене обеспечительных мер, закреплённая в приложении № 39 к Приказу, не предусматривает отмены таких мер со дня исполнения решения, то есть допускает применение обеспечительных мер до полного погашения (взыскания) налоговой задолженности, установленной решением налогового органа о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности. Данная форма решения предполагает право налогового органа после вступления в силу обеспечиваемого решения одновременно принимать (сохранять действие) несколько мер, направленных на принудительное взыскание налоговой задолженности, в том числе в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке.

Кооператив полагает, что оспариваемые положения допускают вынесение решений о применении обеспечительных мер лицом, которое не принимало решение о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; устанавливают не предусмотренные Кодексом полномочия налоговых органов в отношении принимаемых обеспечительных мер и посредством правоприменительной деятельности оказывают общерегулирующее воздействие на налоговые правоотношения,

которые, выходя за рамки адекватного истолкования пункта 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи со статьями 4, 31 Кодекса, влекут изменение правового регулирования данной нормы и, следовательно, не соответствуют действующему законодательству.

В обоснование своего требования административный истец указывает, что в отношении Кооператива Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 6 по Ставропольскому краю была проведена выездная налоговая проверка за период 2014–2016 гг., по итогам которой 24 октября 2018 г. вынесены решения от 23 октября 2018 г. № 68 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 118 о принятии обеспечительных мер в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) без согласия налогового органа имущества и о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке на сумму превышения недоимки.

Федеральная налоговая служба, Министерство финансов Российской Федерации и Министерство юстиции Российской Федерации в письменных возражениях на административное исковое заявление указали, что Приказ принят федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий, оспариваемое нормативное положение соответствует действующему законодательству и не нарушает прав и законных интересов административного истца.

В судебном заседании представитель административного истца Товмасян А.Г. поддержал заявленное требование.

Представители Федеральной налоговой службы Денисаев М.А. и Грибян Ю.С., представитель Министерства финансов Российской Федерации Шиляев А.П. не признали административный иск.

Министерство юстиции Российской Федерации в письменном отзыве заявило о рассмотрении административного искового заявления по существу без участия его представителя.

Выслушав объяснения представителя административного истца Товмасяна А.Г., возражения представителей Федеральной налоговой службы Денисаева М.А. и Грибяна Ю.С., представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., обсудив письменный отзыв Министерства юстиции Российской Федерации, проверив оспариваемые нормативные положения на соответствие нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, заслушав заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Русакова И.В., полагавшего необходимым в удовлетворении заявленного требования отказать, Верховный Суд Российской Федерации не находит оснований для удовлетворения административного искового заявления.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Поименованный кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы

обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Действие Кодекса распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов, страховых взносов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено названным кодексом (статья 1 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии с пунктом 4 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации формы и форматы документов, предусмотренных Кодексом и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, либо через личный кабинет налогоплательщика, либо через информационные системы организации, к которым предоставлен доступ налоговому органу, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если полномочия по их утверждению не возложены Налоговым кодексом Российской Федерации на иной федеральный орган исполнительной власти.

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, в соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утверждённым постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, является ФНС России, к полномочиям которой отнесено утверждение форм и форматов документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм и направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, если полномочия по их утверждению не возложены Налоговым кодексом Российской Федерации на иной федеральный орган исполнительной власти (пункт 1, подпункт 5.9.37 пункта 5).

Следовательно, нормативный правовой акт в оспариваемой части разработан и утверждён компетентным федеральным органом исполнительной власти в пределах полномочий, предоставленных ему законом. Требования законодательства, устанавливающего правила принятия нормативного правового акта и введения его в действие, в том числе порядок государственной регистрации и опубликования, соблюдены и не оспариваются административным истцом.

Доводы административного истца о несоответствии приложений № 38 и № 39 к Приказу положениям Налогового кодекса Российской Федерации лишены правовых оснований.

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В силу этого 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.

В качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, выступает система мер налогового контроля, каковым в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признаётся деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном данным кодексом (пункт 1 статьи 82). Результатом проведения налоговым органом контрольных мероприятий является вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки (пункт 1 статьи 101), после вынесения которого у налогового органа возникает право принятия обеспечительных мер, направленных на обеспечение возможности исполнения соответствующего решения (пункт 10 статьи 101).

В силу пункта 7 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Пунктом 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Для принятия обеспечительных мер руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение, вступающее в силу со дня его вынесения и действующее до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом (абзац первый).

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение об отмене обеспечительных мер или решение о замене обеспечительных мер в случаях, предусмотренных названным пунктом и

пунктом 11 этой статьи. Решение об отмене (замене) обеспечительных мер вступает в силу со дня его вынесения (абзац второй).

По смыслу вышеуказанной нормы решение о принятии обеспечительных мер может быть принято в любое время после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения до дня исполнения указанного решения либо до дня его отмены вышестоящим налоговым органом или судом.

Согласно абзацу третьему пункта 10 статьи 101 Кодекса обеспечительными мерами могут быть:

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении: недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг); транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений; иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов; готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учёта, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном статьёй 76 Кодекса.

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учёта меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Приостановление операций по счетам в банке допускается в отношении разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, и стоимостью имущества, не подлежащего отчуждению (передаче в залог) в соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговый орган принимает решение о принятии обеспечительных мер, исходя из тех сведений, которыми располагает на момент его принятия, в свою очередь, налогоплательщик в порядке пункта 11 статьи 101 Налогового кодекса

Российской Федерации вправе обратиться к руководителю (заместителю руководителя) налогового органа с заявлением об отмене или изменении обеспечительных мер.

Количество групп имущества, указанного в приложении № 38 к Приказу, соответствует подпункту 1 пункта 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, в котором имущество последовательно по группам перечислено в порядке снижения его предполагаемой стоимости в целях реализации имущества в случае неуплаты налогоплательщиком налоговой задолженности, а также в зависимости от влияния на возможность получения налогоплательщиком доходов от использования такого имущества, за счёт которых он может погасить налоговую задолженность. При этом следует отметить, что раздел таблицы поименован как «Наименование имущества» без указания (перечисления) имущества, в том числе имущественных прав.

Статьёй 128 Гражданского кодекса Российской Федерации предусмотрено, что к объектам гражданских прав относятся вещи (включая наличные деньги и документарные ценные бумаги), иное имущество, в том числе имущественные права (включая безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, цифровые права); результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.

Вместе с тем Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в данном кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом (пункт 1 статьи 11).

Под имуществом в Налоговом кодексе Российской Федерации понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Для целей названного кодекса не признаются имуществом имущественные права, за исключением безналичных денежных средств и бездокументарных ценных бумаг (пункт 2 статьи 38).

Дебиторская задолженность является правом требования, принадлежащим должнику как кредитору по неисполненным денежным обязательствам третьих лиц по оплате фактически поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг.

Из вышеуказанного следует, что дебиторская задолженность, вопреки утверждению административного истца, не поименована в качестве вида объектов гражданских прав, относимых к имущественным правам для целей Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 2 статьи 38), и не может использоваться при определении имеющегося у налогоплательщика имущества в целях определения возможности принятия обеспечительных мер.

Обеспечительные меры, принятые налоговым органом на основании пункта 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, не являются

мерой по принудительному взысканию налога, а только направлены на обеспечение исполнения решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности и могут касаться лишь того имущества налогоплательщика, которое может быть отчуждено исключительно им самим.

Вынесение решения об обеспечительных мерах уполномоченным лицом, которое не принимало решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не противоречит положениям Кодекса. При этом в соответствии с абзацем первым пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных данным кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Что касается оспариваемых форм, то буквальный смысл содержащихся в них положений является ясным и однозначным. Истолкование же подлежащих применению в конкретном деле норм закона осуществляется разрешающим это дело судом или вышестоящим налоговым органом и на основе установления существа спорных правоотношений.

Сами по себе утверждённые формы «Решение о принятии обеспечительных мер» (приложение № 38 к Приказу) и «Решение об отмене обеспечительных мер» (приложение № 39 к Приказу) не могут являться основанием для произвольного принятия или отмены обеспечительных мер.

Довод Кооператива о том, что приложение № 39 к Приказу не ограничивает применение одновременно нескольких обеспечительных мер, в том числе путём приостановления операций по счетам налогоплательщика в кредитных организациях, является несостоятельным.

В отличие от обеспечительных мер, предусмотренных пунктом 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, приостановление операций по счетам в банке в порядке статьи 76 Кодекса может быть применено только после вступления в силу решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, выставления на его основании требования, неисполнения требования и вынесения решения о взыскании налога, пеней, штрафа (статьи 46, 47 Кодекса) – в целях обеспечения исполнения последнего.

В связи с чем обеспечительные меры, предусмотренные пунктом 10 статьи 101 Кодекса, принимаются до вступления в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к налоговой ответственности, целью принятия которых является сохранение существующего имущественного состояния налогоплательщика для последующей возможности удовлетворения интересов бюджета за счёт активов налогоплательщика, на которые эти меры накладываются, тогда как решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, выносимые налоговым органом в порядке, предусмотренном статьёй 76 Налогового кодекса Российской Федерации, выступают в качестве меры, направленной на

принудительное исполнение вступившего в законную силу решения налогового органа, что является одним из этапов принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

Следовательно, нормы пункта 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации являются специальными по отношению к статье 76 названного кодекса, а положения статьи 76 этого кодекса применяются в отношении приостановления операций по счетам в качестве обеспечительных мер, принятых в целях исполнения решения по итогам выездной налоговой проверки, только в той части, которая не урегулирована статьёй 101 Кодекса.

Действие решения, принятого в порядке пункта 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, по общему правилу продолжается до дня исполнения решения о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности налогоплательщика, принятого по итогам выездной налоговой проверки.

Вопреки утверждению административного истца основания для отмены приостановления операций по счетам налогоплательщика, указанные в пункте 3^1, абзаце втором пункта 3^2, пунктах 7–9 статьи 76 Налогового кодекса Российской Федерации, к ситуации, связанной с принятием обеспечительных мер по итогам выездной налоговой проверки в порядке пункта 10 статьи 101 Кодекса, неприменимы.

Полномочия налогового органа в части способов изменения принятых им обеспечительных мер регламентированы пунктом 11 статьи 101 Кодекса, из которого следует, что по просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры, предусмотренные пунктом 10 названной статьи, на: 1) банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок; 2) залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном статьёй 73 Кодекса; 3) поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном статьёй 74 Кодекса.

Налоговым кодексом Российской Федерации исчерпывающим образом перечислены основания для отмены обеспечительных мер. Форма решения об отмене обеспечительных мер (приложение № 39 к Приказу) соответствует положениям пунктов 10, 11 статьи 101 Кодекса.

Также является ошибочной ссылка Кооператива на противоречие приложения № 39 к Приказу пункту 1 статьи 101^2, пункту 1 статьи 101^3 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку названные законоположения имеют иной предмет правового регулирования, связанный с вступлением в силу решения налогового органа о привлечении к

ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения при обжаловании в апелляционном порядке, а также исполнением таких решений.

Следовательно, Приказ в оспариваемой части соответствует положениям Налогового кодекса Российской Федерации и не возлагает на налогоплательщиков дополнительных обязанностей, не предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, а также не препятствует реализации прав налогоплательщиков.

По сути, требования административного истца сводятся к решению вопроса об осуществлении нормативно-правового регулирования и о внесении в оспоренный нормативный правовой акт изменений и дополнений в предлагаемой административным истцом редакции, что не отнесено к компетенции Верховного Суда Российской Федерации, а также иных судов.

В соответствии со статьёй 10 Конституции Российской Федерации государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения властей на законодательную, исполнительную и судебную. Органы законодательной, исполнительной и судебной власти самостоятельны.

Исходя из данного конституционного принципа вопрос о принятии нормативных правовых актов, внесении в них изменений и дополнений относится к исключительной компетенции соответствующих органов государственной власти, и суды, в том числе Верховный Суд Российской Федерации, по правилам административного судопроизводства не вправе возлагать на них обязанность по осуществлению нормативного правового регулирования, за исключением случаев, непосредственно указанных в федеральном законе (часть 4 статьи 216 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации).

Принимая во внимание, что Приказ и приложения № 38, 39 к нему в оспариваемой части не противоречат нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, не нарушают права, свободы и законные интересы административного истца в указанном им аспекте, не возлагают на него дополнительных обязанностей, в удовлетворении заявленного требования надлежит отказать в соответствии с пунктом 2 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации.

Руководствуясь статьями 175–180, 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации

решил:

в удовлетворении административного искового заявления сельскохозяйственного производственного кооператива «Рассвет» о признании частично недействующими форм «Решение о принятии обеспечительных мер» (приложение № 38) и «Решение об отмене обеспечительных мер»

(приложение № 39), утверждённых приказом Федеральной налоговой службы от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@, отказать.

Решение может быть обжаловано в Апелляционную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в течение месяца со дня его принятия в окончательной форме.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации В.С. Кириллов