



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № АПЛ22-288

## АПЕЛЛЯЦИОННОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ

г. Москва

6 сентября 2022 г.

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в составе

председательствующего  
членов коллегии

Зайцева В.Ю.,  
Ситникова Ю.В.,  
Тютин Д.В.

при секретаре

Бахановой В.А.

с участием прокурора

Власовой Т.А.

рассмотрела 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@,

по апелляционной жалобе сельскохозяйственного производственного кооператива «Рассвет» на решение Верховного Суда Российской Федерации от 12 мая 2022 г. по делу № АКПИ22-118, которым в удовлетворении административного искового заявления отказано.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Зайцева В.Ю., объяснения представителей административного истца Товмасына А.Г., Шишкина В.В., поддержавших доводы апелляционной жалобы, возражения относительно доводов апелляционной жалобы представителя Федеральной налоговой службы Гарибяна Ю.С., представителя Министерства финансов Российской Федерации Шиляева А.П., заключение прокурора Генеральной прокуратуры Российской Федерации Власовой Т.А., полагавшей апелляционную жалобу необоснованной,

Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации  
установила:

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 (далее – Минюст России) 20 декабря 2018 г., регистрационный номер 53094, размещён на «Официальном интернет-портале правовой информации» ([www.pravo.gov.ru](http://www.pravo.gov.ru)) 24 декабря 2018 г.

Сельскохозяйственный производственный кооператив «Рассвет» (далее также – Кооператив) обратился в Верховный Суд Российской Федерации с административным иском 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 сведений о вступлении в силу решения о привлечении к административной ответственности за совершение налогового правонарушения (решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения). В обоснование заявленного требования административный истец указал на противоречие оспариваемых форм пункту 10 статьи 101, пункту 4 статьи 31, пункту 1 статьи 4, пункту 1 статьи 101<sup>2</sup>, пункту 1 статьи 101<sup>3</sup> Налогового кодекса Российской Федерации (далее также – НК РФ). Из административного иска следует, что оспариваемые формы не отвечают общеправовым критериям ясности и определённости правовых норм, так как незаконно 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 НК РФ полномочия налоговых органов в отношении принимаемых обеспечительных мер. 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. В частности, не учитывает в качестве имущества, в отношении которого могут быть применены обеспечительные меры, дебиторскую и кредиторскую задолженности налогоплательщика, которые образуют актив налогоплательщика. Форма решения об отмене обеспечительных мер, закреплённая в приложении № 39 к Приказу, не предусматривает отмену таких мер со дня исполнения решения, допуская применение обеспечительных мер до полного погашения (взыскания) налоговой задолженности, установленной решением налогового органа о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности, а также одновременно нескольких мер, направленных на принудительное взыскание налоговой задолженности.

Нарушение своих прав административный истец связывает с тем, что в отношении Кооператива межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 6 по Ставропольскому краю проведена выездная налоговая проверка за период 2014–2016 гг., по итогам которой были 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. По состоянию на 28 сентября 2021 г. межрайонная инспекция не приняла решение об отмене обеспечительных мер в связи с исполнением решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 23 октября 2018 г. № 68. Вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Ставропольского края от 2 февраля 2021 г. в удовлетворении требований Кооператива о признании незаконными действий налогового органа по принудительному взысканию с Кооператива задолженности по налоговым обязательствам на основании решения от 23 октября 2018 г. № 68 отказано.

ФНС России, Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) и Минюст России возражали против удовлетворения заявленных требований, указав, что Приказ принят федеральным органом исполнительной власти в пределах предоставленных ему полномочий, оспариваемые формы соответствуют действующему законодательству и не нарушают прав и законных интересов административного истца.

Решением Верховного Суда Российской Федерации от 12 мая 2022 г. в удовлетворении административного искового заявления отказано.

В апелляционной жалобе Кооператив, не согласившись с таким решением, просит его отменить в связи с неправильным применением судом норм материального права и принять по делу новое решение об удовлетворении административного иска. Ссылается на то, что оспариваемые формы Приказа не отвечают требованиям ясности и определённости, а также на необходимость внесения в них дополнений в части учёта активов налогоплательщика в виде дебиторской и кредитной задолженности, в отношении которых можно было

бы применять обеспечительные меры (приложение № 38), и в части указания на отмену обеспечительных мер со дня исполнения решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности (приложение № 39).

В письменных возражениях на апелляционную жалобу ФНС России, Минфин России просят в её удовлетворении отказать, считают, что суд первой инстанции правильно определил обстоятельства, имеющие значение для административного дела, изложенные в решении суда выводы соответствуют этим обстоятельствам, суд верно применил нормы материального и процессуального права, в связи с чем оснований для отмены или изменения решения в апелляционном порядке не имеется.

Проверив материалы дела, обсудив доводы апелляционной жалобы, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации оснований для её удовлетворения и отмены решения суда первой инстанции не находит.

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. Названный кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации (пункты 1, 2 статьи 1 НК РФ).

В силу пункта 4 статьи 31 НК РФ формы и форматы документов, предусмотренных данным 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 данным кодексом на иной федеральный орган исполнительной власти.

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, является ФНС России, к полномочиям которой отнесено утверждение форм и форматов документов, предусмотренных НК РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм, направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, если полномочия по их утверждению не возложены НК РФ на иной федеральный орган исполнительной власти (пункт 1, подпункт 5.9.37 пункта 5 Положения о Федеральной налоговой службе, утверждённого

постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506).

Реализуя законом предоставленные полномочия, ФНС России издала оспоренный в части Приказ.

Требования Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» и Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утверждённых постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 г. № 1009, при издании, введении в действие и опубликовании Приказа были соблюдены.

С учётом изложенного суд первой инстанции верно исходил из того, что Приказ издан компетентным федеральным органом исполнительной власти при реализации предоставленных ему полномочий и с соблюдением порядка издания нормативного правового акта, требований, установленных для его государственной регистрации и опубликования.

В силу пункта 3 части 8 статьи 213 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации суд при рассмотрении административного дела об оспаривании нормативного правового акта выясняет соответствие этого акта или его части нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу. При этом в соответствии с пунктом 1 части 2 статьи 215 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации основанием для признания нормативного правового акта не действующим полностью или в части является его несоответствие иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу.

В обжалуемом решении приведены и проанализированы в их совокупности нормы права, подлежащие применению в данном деле.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд первой инстанции обоснованно исходил из того, что по настоящему административному делу отсутствуют правовые основания для признания не действующими в оспариваемой части форм «Решение о принятии обеспечительных мер» (приложение № 38 к Приказу) и «Решение об отмене обеспечительных мер» (приложение № 39 к Приказу). Приказ в оспариваемой части соответствует положениям НК РФ и не возлагает на налогоплательщиков дополнительных обязанностей, не предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, а следовательно, прав и законных интересов Кооператива не нарушает.

Налоговым контролем признаётся деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки

данных учёта и отчётности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных данным кодексом (пункт 1 статьи 82 НК РФ).

Результатом проведения налоговым органом контрольных мероприятий является вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки (пункт 1 статьи 101 НК РФ). 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 (пункт 10 статьи 101 НК РФ). В соответствии с названной нормой закона обеспечительными мерами могут быть запрет на отчуждение (передачу в залог) соответствующего имущества налогоплательщика без согласия налогового органа либо приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном статьёй 76 данного кодекса.

При этом в силу пункта 11 статьи 101 НК РФ по просьбе лица, в отношении которого вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры, предусмотренные пунктом 10 названной статьи, на 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; на залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном статьёй 73 данного кодекса; на поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном статьёй 74 этого кодекса.

То обстоятельство, что раздел таблицы формы в приложении № 38 к Приказу поименован как «Наименование имущества» без перечисления групп имущества, не свидетельствует о его незаконности.

Количество групп имущества, указанного в форме в приложении № 38 к Приказу, полностью соответствует подпункту 1 пункта 10 статьи 101 НК РФ, содержащему перечень обеспечительных мер, на основании которого и была

утверждена данная форма. Названное законоположение последовательно по группам обозначает имущество в порядке снижения его предполагаемой стоимости (в целях его реализации 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, в связи с чем ссылка Кооператива на необходимость конкретизации формы в приложении № 38 к Приказу лишена правовых оснований.

Утверждение Кооператива о неправомерности отсутствия в таблице формы в приложении № 38 к Приказу наряду с указанием наименования имущества также сведений об имущественных правах (дебиторской и кредиторской задолженности) не основано на законе.

Согласно статье 128 Гражданского кодекса Российской Федерации 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.

НК РФ 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 данным кодексом (пункт 1 статьи 11).

В соответствии с пунктом 2 статьи 38 НК РФ по общему правилу под имуществом названным кодексом понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Для целей НК РФ не признаются имуществом имущественные права, за исключением безналичных денежных средств и бездокументарных ценных бумаг.

Дебиторская задолженность (право требования, принадлежащее должнику как кредитору по неисполненным денежным обязательствам третьих лиц по оплате фактически поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг) не поименована в качестве вида объектов гражданских прав, относимых к имущественным правам для целей НК РФ (пункт 2 статьи 38), а также в пункте 10 статьи 101 НК РФ, в связи с чем в рассматриваемых правоотношениях такое право требования не может учитываться при определении имеющегося у налогоплательщика имущества в целях определения возможности принятия обеспечительных мер.

Обеспечительные меры, предусмотренные пунктом 10 статьи 101 НК РФ, не являются мерой по принудительному взысканию налога, а направлены лишь 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.

Основания для отмены обеспечительных мер исчерпывающим образом перечислены в НК РФ. Форма решения об отмене обеспечительных мер (приложение № 39 к Приказу) соответствует положениям пунктов 10, 11 статьи 101 Кодекса.

В соответствии с абзацем первым пункта 14 статьи 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных данным кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Вопреки утверждениям в апелляционной жалобе вынесение решения об обеспечительных мерах уполномоченным лицом, которое не принимало решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не противоречит положениям НК РФ. Кроме того, 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, судом первой инстанции проверялся и правильно признан несостоятельным, поскольку в отличие от обеспечительных мер, предусмотренных пунктом 10 статьи 101 НК РФ, приостановление операций по счетам в банке в порядке статьи 76 этого 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 НК РФ) – в целях обеспечения исполнения последнего.

Основания для отмены приостановления операций по счетам налогоплательщика, указанные в пункте 3<sup>1</sup>, абзаце втором пункта 3<sup>2</sup>, пунктах 7–9 статьи 76 НК РФ, на которые ссылается административный истец, к ситуации, связанной с принятием обеспечительных мер по итогам выездной налоговой проверки в порядке пункта 10 статьи 101 этого кодекса, неприменимы.

Ссылка Кооператива на противоречие приложения № 39 к Приказу пункту 1 статьи 101<sup>2</sup>, пункту 1 статьи 101<sup>3</sup> НК РФ несостоятельна, так как 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.

Доводы апелляционной жалобы о несоответствии оспариваемых положений Федеральному закону от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» не свидетельствуют о незаконности



обжалованного решения суда, так как указанный закон регулирует условия и порядок принудительного исполнения судебных актов, актов других органов и должностных лиц, а не правоотношения в сфере взимания налогов и сборов.

Оспариваемые формы Приказа не допускают какой-либо неясности, двусмысленности, отвечают общеправовому критерию формальной определенности. Данных о том, что применение на практике оспоренных положений не соответствует их истолкованию, выявленному судом с учётом места Приказа в системе нормативных правовых актов, не установлено.

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. Однако 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).

Вывод суда о законности Приказа в оспариваемой части сделан судом исходя из компетенции правотворческого органа, его издавшего, на основе надлежащего анализа норм федерального законодательства.

Учитывая изложенное, Апелляционная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к выводу о том, что решение суда первой инстанции вынесено с соблюдением норм процессуального права и при правильном применении норм материального права.

Предусмотренных статьёй 310 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации оснований для отмены решения 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 12 мая 2022 г. оставить без изменения, апелляционную жалобу сельскохозяйственного производственного кооператива «Рассвет» – без удовлетворения.

Председательствующий

В.Ю. Зайцев

Члены коллегии

Ю.В. Ситников

Д.В. Тютин