

# ЧЬИ МЕРЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЛЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ГЛАВНЕЕ?

Комментарий к Постановлению Президиума ВАС РФ  
от 25.12.2012 № 10765/12 по делу «ООО „Петровкагазстрой“ против  
МИФНС России № 6 по Тамбовской области»



**Константин Анатольевич Сасов,**  
ведущий юрист «Пепеляев Групп»,  
кандидат юридических наук

До последнего времени судебная практика расходилась в оценке соотношения ст. 76 НК РФ и ст. 90–91, 199 АПК РФ. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.12.2012 № 10765/12 установило единообразие в толковании указанных норм.

Статья 76 НК РФ предусматривает меры, обеспечивающие исполнение вступившего в законную силу решения налогового органа о взыскании денежных средств, которое, в свою очередь, вынесено на основании решения о привлечении к ответственности, принятого по результатам выездной налоговой проверки: запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа (подп. 1) и приостановление операций по счетам в банке (подп. 2).

В то же время налогоплательщик вправе просить арбитражный суд принять меры, обеспечивающие исполнение решения суда о признании оспоренного ненормативного правового акта налогового органа недействительным. Суд на основании ст. 91 АПК РФ может по ходатайству налогоплательщика запретить исполнять спорный акт до вступления в законную силу судебного решения.

На практике возникал вопрос: вправе ли налоговый орган обеспечивать спорную налоговую недоимку в ситуации, когда арбитражный суд запретил ему приводить в исполнение решение, на основании которого эта недоимка взыскивается?

В деле ООО «Петровкагазстрой» мнения судов разделились: суды первой и апелляционной инстанций поддержали налогоплательщика, суд кассационной инстанции – налоговый орган, который полагал, что имеет право изменять ст. 76 НК РФ вне зависимости от временного судебного запрета на

исполнение решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 25.12.2012 № 10765/12 отменил постановление кассации, при этом истолковал применение указанных норм следующим образом.

В соответствии с главой 11 НК РФ приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке является одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Согласно п. 1 ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пеней и (или) штрафа, если иное не предусмотрено п. 3 данной статьи (в связи с непредставлением налогоплательщиком-организацией налоговой декларации) и подп. 2 п. 10 ст. 101 названного Кодекса (в качестве обеспечительной меры для исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности).

Таким образом, п. 1 ст. 76 НК РФ устанавливает несколько оснований для приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке, и применение этой обеспечительной меры в каждом из перечисленных случаев имеет особенности, изложенные в п. 2 и 3 ст. 76 и подп. 2 п. 10 ст. 101 данного Кодекса.

Согласно п. 2 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке (для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пеней и (или) штрафа) принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней и (или) штрафа, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией этого требования. При этом решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога, что согласуется с положениями ст. 46 названного Кодекса, в п. 8 которой налоговым органам предоставлено право для обеспечения исполнения именно этого решения приостановить в порядке и на условиях, установленных ст. 76 указанного Кодекса, операции по счетам налогоплательщика в банке.

В соответствии с п. 3 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может также приниматься руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по окончании установленного срока представления такой декларации.

В силу п. 10 ст. 101 НК РФ после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры (запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа и приостановление операций по счетам в банке), направленные на обе-

спечение 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. При этом 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 учета 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.

Таким образом, обеспечительные меры, предусмотренные упомянутым пунктом, принимаются до вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности, поскольку направлены на оперативную защиту интересов бюджета в целях предотвращения ситуаций, когда вследствие истечения определенного времени может быть затруднено либо невозможно исполнение принятого решения налогового органа по причине отчуждения (вывода) налогоплательщиком своих активов.

Согласно ч. 1 ст. 90 АПК РФ арбитражный суд по заявлению лица, участвующего в деле (а в случаях, предусмотренных этим Кодексом, — и иного лица), может принять срочные временные меры, направленные на обеспечение иска или имущественных интересов заявителя (обеспечительные меры).

В соответствии с ч. 2 названной статьи обеспечительные меры допускаются на любой стадии арбитражного процесса, если непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта, в том числе если это исполнение предполагается за пределами Российской Федерации, а также в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю.

При наличии оснований, предусмотренных ч. 2 ст. 90 АПК РФ, по ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого ненормативного правового акта, решения государственного органа, органа местного самоуправления, иных органов, должностных лиц в соответствии с ч. 3 ст. 199 названного Кодекса.

Приостановление акта, решения государственного или иного органа, должностного лица не влечет их недействительности. Под приостановлением действия ненормативного правового акта, решения согласно ч. 3 ст. 199 АПК РФ в качестве обеспечительной меры понимается запрет исполнения действий, предусмотренных данным актом, решением (п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер»).

Согласно ст. 16 АПК РФ вступившие в законную силу судебные акты арбитражного суда являются обязательными для органов государственной власти и местного самоуправления, иных органов, организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории Российской Федерации. Следовательно, после принятия судом обеспечительных мер инспекция должна

отменить решение о приостановлении операций по счету применительно к положениям ст. 76 НК РФ.

Представляется, что такое решение ВАС РФ соответствует правовым позициям Конституционного Суда РФ, высказанным им в постановлениях от 17.12.1996 № 20-П, от 16.07.2004 № 14-П и от 17.03.2009 № 5-П:

– бесспорный порядок взыскания налоговых платежей при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав юридического лица не противоречит требованиям Конституции РФ;

– однако НК РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (ст. 35 и 103); если же, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль – в нарушение ст. 34 (ч. 1), 35 (ч. 1–3) и 55 (ч. 3) Конституции РФ – может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности;

– именно суду принадлежит исключительное полномочие принимать окончательное решение в споре о праве, в том числе по делам, возникающим из налоговых правоотношений, что, в свою очередь, означает недопустимость преодоления вынесенного судом решения посредством юрисдикционного акта административного органа.