



Научная статья

УДК 34:336.226.68

<https://doi.org/10.24412/2073-0454-2023-5-55-62>

EDN: <https://elibrary.ru/znyscq>

NIION: 2003-0059-5/23-778

MOSURED: 77/27-003-2023-05-977

Блокировка банковского счета налогоплательщика по инициативе налоговых органов: нюансы правоприменительной практики

Александр Иванович Григорьев¹, Вера Алексеевна Мочалова²

^{1,2} Российский государственный университет имени А. Н. Косыгина, Москва, Россия

¹ altr1960@mail.ru

² v.mochalova2015@yandex.ru

Аннотация. Рассмотрено действующее налоговое законодательство Российской Федерации, которое предусматривает право налоговых органов приостанавливать расходные банковские операции по счету в качестве обеспечения обязанности по уплате обязательных платежей, а также в качестве обеспечительной меры, в случае привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности. Однако, судебная практика ВС РФ и кассационных инстанций не пришла к единому мнению: на какие банковские счета может распространяться запрет налоговых органов. Кроме того, нет однозначного ответа относительно правомочности отмены решения налогового органа судебным актом, в котором вынесено определение о наложении обеспечительных мер в виде приостановления обжалуемого решения налогового органа в отношении банковского счета налогоплательщика. В объеме настоящей статьи авторы попытались проанализировать российское законодательство, систематизировав судебную практику, и дать ответы на непростые правовые вопросы.

Ключевые слова: приостановление операций по счетам, налогоплательщики (плательщики сборов, налоговые агенты, плательщики страховых взносов), обеспечительные меры по банковскому счету, судебные инстанции

Для цитирования: Григорьев А. И., Мочалова В. А. Блокировка банковского счета налогоплательщика по инициативе налоговых органов: нюансы правоприменительной практики // Вестник Московского университета МВД России. 2023. № 5. С. 55–62. <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2023-5-55-62>. EDN: ZNYSCQ.

Original article

Blocking of a taxpayer's bank account on the initiative of tax authorities: nuances of law enforcement practice

Alexander I. Grigoriev¹, Vera A. Mochalova²

^{1,2} Russian State University named after A. N. Kosygin, Moscow, Russia

¹ altr1960@mail.ru

² v.mochalova2015@yandex.ru

Abstract. The current tax legislation of the Russian Federation provides for the right of tax authorities to suspend bank account transactions as security for the obligation to pay mandatory payments, as well as as an interim measure in case of bringing a taxpayer to tax liability. However, the judicial practice of the Supreme Court of the Russian Federation and the cassation instances did not come to a consensus: which bank accounts can be subject to the ban of tax authorities. In addition, there is no unambiguous answer regarding the legality of the cancellation of the decision of the tax authority by a judicial act, in which a ruling was issued on the imposition of interim measures in the form of suspension of the appealed decision of the tax authority with respect to the taxpayer's bank account. In the scope of this article, the authors have tried to analyze Russian legislation, systematized judicial practice, and provide answers to difficult legal questions.

Keywords: suspension of operations on accounts, taxpayers (payers of fees, tax agents, payers of insurance premiums), interim measures on a bank account, judicial authorities

For citation: Grigoriev A. I., Mochalova V. A. Blocking of a taxpayer's bank account on the initiative of tax authorities: nuances of law enforcement practice. Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2023;(5):55–62. (In Russ.). <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2023-5-55-62>. EDN: ZNYSCQ.

Е. Скопинцева, проведя анализ причин блокировки банковского счета, ссылаясь при этом на статистические данные, пришла к выводу, что «более половины блокировок счетов (51 %) произошло из-за нарушений или ошибок, допущенных самими предпринимателями. Из них 35 % признают, что пол-

ностью или частично не оплатили налоги в установленный срок, 10 % нарушили правила сдачи налоговой декларации, 6 % респондентов признались в собственных организационных ошибках. <...> Блокировка серьезно повлияла на деятельность 43 % опрошенных предпринимателей. Никак не отразилась

© Григорьев А. И., Мочалова В. А., 2023



на работе всего 19 % бизнесменов. 38 % респондентов отметили, что блокировка на деятельности компании сказалась незначительно» [1].

Странно звучит, но до настоящего времени, среди исследователей в налоговой сфере есть утверждение, что приостановление операций по счетам налогоплательщика по инициативе налоговых органов, есть не что иное, как административное пресечение налоговым органом налогового правонарушения, выразившегося в несвоевременной уплате налога. В случае же несвоевременного направления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов, оговоренных в п. 3 ст. 46 НК РФ — наступает административное налоговое пресечение, направленное против полномочий субъектов налогового администрирования [2]. Умозаключения Е. В. Овчаровой основаны на довольно субъективном, с правовой точки зрения, трактовании норм налогового законодательства РФ. Статья 76 Налогового кодекса Российской Федерации отнесена законодателем в гл. 11 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов». Налоговый орган принимает решение о приостановлении всех расходных операций (в рамках имеющейся задолженности, с учетом пеней и штрафа) только после невыполнения требования об уплате налога, и не ранее вынесения решения о взыскании налога (с организаций и ИП). Это один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, сборов, страховых взносов.

В то же самое время, в случае привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, налоговый орган, в силу своей дискреции, имеет право в качестве обеспечительной меры приостановить операции по счету налогоплательщика, с учетом ограничений, указанных в п. 10 ст. 101 НК РФ. Никакого административного налогового пресечения со стороны законодателя в данной ситуации не предусмотрено.

Надо отметить, что в соответствии с налоговым законодательством РФ, налоговые органы довольно плотно контактируют с кредитными организациями в отношении исполнения решений фискальных органов (подп. 2.1 п. 1 ст. 31 НК РФ), а также в принятии решения о приостановлении операции по счетам налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента, плательщика страховых взносов или наложения ареста на имущество последних (подп. 5 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Закономерный вопрос: что законодатель понимает под банковскими счетами? Согласно ст. 11 НК

РФ под счетами (счетом) подразумеваются расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, включая счета в банках, открытые на основании банковского счета в драгоценных металлах.

Следовательно, депозитный, ссудный и аналогичные им счета не являются счетами как таковыми, которые контролирующий орган вправе заблокировать.

С такой позицией согласен и налоговый регулятор, который отметил, что «в случае если счет открыт не на основании договора банковского счета, у банка отсутствует обязанность по сообщению о нем сведений в налоговый орган во исполнение п. 1.1 ст. 86 НК РФ, а также представлению сведений по запросам налоговых органов в отношении таких счетов во исполнение положений п. 2 ст. 86 НК РФ [3]. Это все укладывается в канву положений абз. 4 п. 8 ст. 46 НК РФ, в диспозиции которой указан запрет на взыскание задолженности с депозитного счета (вклада в драгоценных металлах) налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок действия депозитного договора (договора банковского вклада в драгоценных металлах).

Хочется отметить, что в положениях ст. 86 НК РФ законодателем довольно подробно очерчены обязанности кредитных организаций при проведении мероприятий налогового контроля. В частности, в п. 5 указанной нормы обращено внимание, что банки обязаны сообщать сведения в налоговые органы, даже при принятии решения Банком России об отзыве лицензии на осуществление банковских операций у кредитной организации до дня внесения ЕГРЮЛ записи о ликвидации данного банка.

Нередко возникают ситуации, когда налогоплательщик в рамках исполнительного производства, при наличии исполнительного листа с неистекшим сроком предъявления, обращается в налоговый орган на получение информации о движении денежных средств должника (п. 1–3 ч. 9 ст. 69 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ (ред. от 29 декабря 2022 г.) «Об исполнительном производстве» (с изм. и доп., вступ. в силу с 9 января 2023 г.) (далее — Закон № 229). По мнению судов, законодателем установлен исчерпывающий перечень сведений, которые могут быть запрошены взыскателем, в частности, у налогового органа. Справки по операциям и счетам выдаются кредитной организацией налоговым органам в строго установленных случаях (ст. 26 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности»). Закон № 229 не наде-



ляет налоговые органы правом по истребованию у банков выписок по счетам должников. По запросу взыскателя налоговым органом могут быть представлены сведения только о видах и номерах банковских счетов (постановление АС Северо-Кавказского округа от 19 декабря 2022 г. № Ф08-13635/2022 по делу № А32-60040/2021 (ПАО «ТНС энерго Кубань»)).

Довольно сложная, противоречивая и неоднозначная судебная практика складывается в отношении принятия решения налоговым органом о приостановлении операций по счетам индивидуальных предпринимателей (постановление АС Уральского округа от 10 июня 2021 г. по делу № А71-7524/2020 (ПАО «Банк УРАЛСИБ»)).

Суть спора.

Налоговый орган, на основании ст. 76 НК РФ, вынес решение о приостановлении расходных операций по счету индивидуального предпринимателя. Однако, кредитная организация осуществила расходные операции с текущего счета ИП, не связанного с предпринимательской деятельностью. За допущенное налоговое правонарушение банк был привлечен к налоговой ответственности по ст. 134 НК РФ.

В своем решении суд отметил, что:

1) к компетенции банка не относятся установление законности вынесенного решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика;

2) в п. 4 постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П указывается, что если гражданин (физическое лицо) является индивидуальным предпринимателем, то он использует свое имущество не только для занятия предпринимательской деятельностью, но и в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод. Имущество гражданина в этом случае юридически не разграничено;

3) в определении КС РФ от 15 мая 2001 г. № 88-О «По жалобе гражданина С. Ю. Шилова на нарушение его конституционных прав ст. 1 Закона Российской Федерации «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» высший суд указал, что, поскольку юридически имущество индивидуального предпринимателя, используемое им в личных целях, не обособлено от имущества, непосредственно используемого для осуществления индивидуальной предпринимательской деятельности, он отвечает по обязательствам, в том числе связанным с предпринимательской деятельностью, всем своим имуще-

ством, за исключением того, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (п. 1 ст. 23, 24 и 25 Гражданского кодекса Российской Федерации);

4) положениям ГК РФ и Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности», как и Семейного кодекса Российской Федерации, нормы НК РФ не противоречат. Невозможность исполнения НК РФ в силу каких-либо подзаконных актов или инструкций значения не имеет.

К аналогичному решению пришел и ВС РФ в определении от 14 апреля 2021 г. № 305-ЭС21-3655 по делу № А41-8267/2020 (АО «Райффайзенбанк»). Судья ВС РФ установила и пришла к выводу, что, помимо прочего, банк и индивидуальный предприниматель вправе обжаловать решение налогового органа, но не самостоятельно принимать решение о его частичном применении. Кроме того, для исполнения банком обязанности по блокировке счета имеет значение не вид открытого счета, а сам факт наличия счета в банке, открытого физическому лицу, имеющему статус индивидуального предпринимателя.

Такая позиция судебных инстанций вполне согласуется с мнением финансовых и налоговых органов [4].

Казалось бы, вопрос в отношении текущих счетов индивидуального предпринимателя разрешен в пользу фискальных органов. Но имеется судебная практика, с диаметрально противоположными решениями.

Так, ВС РФ в своем определении от 23 августа 2021 г. № 305-ЭС6579 по делу № А41-19216/2020 (ПАО «Банк ВТБ») отметил, что при рассмотрении дела нижестоящими судами не учтено следующее:

1) налоговое законодательство устанавливает различные правила взыскания налоговой задолженности с физических лиц и субъектов малого предпринимательства;

2) в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, в силу ст. 46 и 47 НК РФ, установлен принудительный (внесудебный) порядок взыскания налоговой задолженности. В случае пропуска установленных сроков, взыскание осуществляется в судебном порядке;

3) взыскание налоговых платежей с физических лиц в бесспорном порядке явилось бы выходом за рамки собственно налоговых публично-правовых отношений и вторжением в иные отношения, в том числе гражданско-правовые, в которых стороны не находятся в состоянии власти — подчинения, и по-



этому одна сторона по отношению к другой не может действовать властно-обязывающим образом. Сочетание бесспорного и судебного порядков взыскания налоговых платежей обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства, закрепленным Конституцией Российской Федерации (постановление от 17 декабря 1996 г. № 20-П, определения от 15 января 2009 г. № 242-О-П, от 15 января 2009 г. № 365-О-О, от 4 июня 2009 г. № 1032-О-О);

4) бесспорный порядок взыскания задолженности, предусмотренный ст. 46 Налогового кодекса, может применяться к физическим лицам, имеющим статус индивидуальных предпринимателей, в ограниченном объеме: в отношении задолженности по налогам, уплачиваемым в связи с ведением предпринимательской деятельности (например, налог на добавленную стоимость, налог по упрощенной системе налогообложения) и применительно к счетам в банке, открытым гражданином для ее ведения. По мнению суда, это положение коррелируется и с инструкцией Банка России от 30 мая 2014 г. № 153-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов», которая устанавливает, что физическим лицам для совершения операций, не связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой, открываются текущие счета (п. 2.2); индивидуальным предпринимателям или физическим лицам, занимающимся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, для совершения операций, связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой, открываются расчетные счета (п. 2.3);

5) отсутствие на счете гражданина, открытом для ведения предпринимательской деятельности, денежных средств в объеме, достаточном для погашения налоговой задолженности (в том числе, если выручка от предпринимательской деятельности фактически зачислена на текущий счет гражданина вместо его расчетного счета как индивидуального предпринимателя), **не является основанием для обращения взыскания на денежные средства, находящиеся на счете гражданина, открытом для удовлетворения личных нужд, но в соответствии с п. 1 ст. 47 Налогового кодекса позволяет налоговым органам перейти к обращению взыскания на имущество гражданина в порядке исполнительного производства, требовать взыскания задолженности в судебном порядке** (выд. авт.).

С довольно интересной тезой было высказывание Р. Поповой, которая считает, что данное решение Верховного суда Российской Федерации только повышает доверие к банкам и хранению денег в безналичной форме [5].

Мы надеялись, что это единичное судебное решение, но ошиблись. АС Дальневосточного округа поддержал позицию ВС РФ, отметив, при этом, что обращение взыскания на денежные средства гражданина, находящиеся на банковском счете, не предназначенном для осуществления предпринимательской деятельности, в том числе если владелец счета имеет статус индивидуального предпринимателя, приводит к вмешательству в права личности (?). Приостановление операций по счету, открытому гражданином в кредитной организации для удовлетворения личных (не связанных с ведением предпринимательской деятельности) нужд **недопустимо** (выд. авт.) (постановление АС Дальневосточного округа от 5 октября 2021 г. по делу № А04-9866/2020 (ПАО «Сбербанк»)).

Для наглядности, решения судов и финансовых и налоговых органов, объединили в табл. 1.

Считаем, что позиция судов в отношении правомерности решения налогового органа и приостановления операций по текущему счету индивидуального предпринимателя, не используемого в предпринимательской деятельности, соответствует требованиям российского законодательства. Действительно, в ст. 2 ГК РФ законодателем отмечается, что предпринимательская деятельность является самостоятельным видом деятельности, осуществляемым на свой риск, с целью систематического извлечения прибыли от реализации товаров (работ, оказания услуг). В то же время, в ст. 23 и 24 ГК РФ, физическое лицо (индивидуальный предприниматель) отвечает по взятым обязательствам всем своим имуществом. Отделить имущество, которое используется в предпринимательской деятельности, от имущества, которое предназначено для удовлетворения личных потребностей, — невозможно.

Таким образом, решение налогового органа о блокировке текущих счетов индивидуального предпринимателя соответствует требованиям налогового законодательства РФ.

Неоднозначный вопрос возникает в случаях вынесения решения налоговым органом о принятии обеспечительных мер в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика. Согласно требованиям НК РФ, налоговые органы, в соответствии с п. 10 ст. 101 НК РФ, обязаны вынести решение о принятии обеспечительных мер, если есть достаточ-



Таблица 1

Решения судов и финансовых и налоговых органов, в отношении блокировки счетов не в пользу ИП	Решения судов в отношении блокировки счетов в пользу ИП
Определение КС РФ от 15 мая 2001 г. № 88-О «По жалобе гражданина С. Ю. Шилова на нарушение его конституционных прав ст. 1 Закона Российской Федерации «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением»	Определение ВС РФ от 23 августа 2021 г. № 305-ЭС6579 по делу № А41-19216/2020 (ПАО «Банк ВТБ»)
Определение ВС РФ от 14 апреля 2021 г. № 305-ЭС21-3655 по делу № А41-8267/2020 (АО «Райффайзенбанк»)	Постановление АС Дальневосточного округа от 5 октября 2021 г. по делу № А04-9866/2020 (ПАО «Сбербанк»)
Постановление АС Уральского округа от 10 июня 2021 г. по делу № А71-7524/2020 (ПАО «Банк УРАЛСИБ»).	
Письма Минфина России от 2 сентября 2020 г. № 03-02-07/1/76791, от 3 октября 2019 г. № 03-02-07/1/75974, от 12 августа 2019 г. № 03-02-07/1/60662, от 1 августа 2019 г. № 03-02-07/1/57986, от 26 июля 2019 г. № 03-02-07/1/55898, от 8 апреля 2019 г. № 03-02-07/1/24565, ФНС России от 6 августа 2019 г. № КЧ-4-8/15606 «О приостановлении операций по счетам физических лиц, зарегистрированных в установленном порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, глав крестьянских (фермерских) хозяйств	

ные основания полагать, что непринятие этих мер затруднит или сделает невозможным исполнение решения налогового органа, а также взыскание недоимки, пеней и штрафов. При этом, приостановление операций по счетам налогоплательщика может быть принято контролирующим органом только если по данным бухгалтерского учета совокупная стоимость имущества меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов (подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ). Это одно из основных условий.

Предлагаем рассмотреть решение кассационной судебной инстанции (постановление АС Поволжского округа от 7 декабря 2022 г. по делу № А55-11515/2022 (АО «Экосфера») (далее — Общество).

Суть дела.

Налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка по результатам которой налогоплательщику доначислили налог, пени, а также уплату штрафа. В целях взыскания недоимки, налоговым органом было вынесено решение о приостановлении операций по счетам организации-налогоплательщика. Суд, изучив материалы дела, принял решение в пользу организации, при этом было установлено следующее:

1) по данным бухгалтерского баланса АО «Экосфера» по состоянию на 31 декабря 2021 г. сумма активов Общества составила 214 151 000 руб., в том числе 24 500 обыкновенных акций Акционерного общества «СпецАвтоТранс» номиналом 500 руб. на одну акцию;

2) при решении вопроса о необходимости приостановления операций по расчетным счетам нало-

гоплательщика налоговому органу следовало учитывать имущественное положение заявителя в соответствии с его балансом за 2021 г.

Ко всему прочему, налоговая инспекция проигнорировала процессуальные требования, изложенные в подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ. Это согласуется и с правовой позицией, изложенной в определении ВС РФ от 14 апреля 2015 г. № 305-КП4-5758 по делу № А40-181764/13. Суд пришел к выводу, что обеспечительные меры, предусмотренные подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, принимаются до вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности, и направлены на оперативную защиту интересов бюджета с целью предотвращения ситуаций, когда вследствие истечения определенного времени может быть затруднено либо невозможно исполнение принятого решения налогового органа по причине отчуждения (вывода) налогоплательщиком своих активов. В данной ситуации, фискальный орган вышел за пределы своих полномочий.

Еще более странной с правовой точки зрения является позиция налогового органа в отношении индивидуального предпринимателя (постановление АС Поволжского округа от 11 октября 2022 г. по делу № А12-3773/2022 (ИП Зарницкой Е. Ф.).

Налоговая инспекция вынесла решение о приостановлении операций по счетам ИП в качестве обеспечительных мер. В качестве аргументации контролирующий орган сослался на недобросовестность ИП, которая, по его мнению, выразилась в смене



места жительства физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, после составления акта налоговой проверки.

Интересно, с каких это пор, в отношении налогоплательщика могут проводиться мероприятия в рамках ст. 102 УПК РФ?

По мнению фискального органа, имелись обстоятельства, свидетельствующие о затруднении исполнения решения в дальнейшем, так как размер доначислений превышает 50 % балансовой стоимости имущества. В судебном заседании налоговым органом не было представлено никаких доказательств того, каким образом смена места жительства налогоплательщика может привести к невозможности исполнить решения в будущем, а также отсутствовали какие-либо доказательства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик имеет цель скрыться от уплаты, вмененной ему налоговой обязанности. Таким образом, судом был установлен правовой нигилизм со стороны налоговой инспекции, в рамках проводимой ею налоговой проверки. К похожим выводам приходят суды и по аналогичным делам (постановления АС Поволжского округа от 5 декабря 2019 г. по делу № А12-16129/2019 (ООО «СпецСплав» — Эрендженовой С. Б), от 7 сентября 2017 г. по делу № А12-69880/2016 (ООО «Вариант»), АС Западно-Сибирского округа от 30 июня 2015 г. по делу № А27-19559/2014 (ООО «Завод производственного оборудования и комплектации»).

Стоит обратить внимание на положения п. 9.1 ст. 76 НК РФ. Законодателем оговорены основания для разблокировки банковского счета, особенно на абз. 2 указанной нормы, в котором четко сказано, что для принятия решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации, можно воспользоваться по основаниям, предусмотренным иными федеральными законами. Например, в письме финансового регулятора была рассмотрена ситуация о блокировке счета организации, в отношении которой была начата процедура банкротства. По мнению финансового ведомства, приостановление операций по счетам отменяется автоматически, без специального решения налогового регулятора, так как все что связано с банкротством, регулируется Федеральным законом от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ (ред. от 28 декабря 2022 г.) «О несостоятельности (банкротстве)» [6]. Такое разъяснение вполне согласуется и с арбитражной практикой (постановление Пленума ВАС РФ от 6 июня 2014 г. № 36 «О некоторых вопросах, связанных с ведением кредитными организациями банковских счетов лиц,

находящихся в процедурах банкротства»). В п. 6 данного постановления четко сказано, что не требуется решения инспекции об отмене приостановления при введении в отношении должника процедуры банкротства. В данном случае это согласуется и с доктриной российского законодательства, которое основано на приоритете специальных норм над общими (*lex specialis derogat lex generali* («специальный закон отменяет общий»). Если обратиться к судебной практике, то кассационные судебные инстанции придерживаются такого же мнения. Так, ФАС Поволжского округа в постановлении от 15 июля 2011 г. № А65-26742/2010 (ООО «НУР-1») отметил, что «принятие налоговым органом решения о приостановлении операций по счету налогоплательщика после введения в отношении него процедуры наблюдения неправомерно, поскольку исходя из положений указанных норм, учитывая, что задолженность может быть взыскана только в соответствии с установленной очередностью взыскания, приостановление операций по счетам является способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов».

И в заключение, считаем нужным уделить особое внимание, довольно непростому с правовой точки зрения вопросу: могут ли одновременно действовать обеспечительные меры, принятые фискальным органом и судом?

К сожалению, в настоящее время, среди судебных органов нет единой правоприменительной практики в разрешении этого вопроса, затрагивающего интересы многих налогоплательщиков. Так, АС Уральского округа в постановлении от 5 августа 2022 г. № Ф09-4923/22 по делу № А34-20871/2021 (ООО «Попутчик+») отметил, что при наличии решения суда о принятии обеспечительных мер **налоговая инспекция должна приостановить блокировку счетов налогоплательщика** (выд. авт.). Интересно, что суды трех инстанций встали на сторону налогоплательщика-организации, а также было принято решение о наложении судебного штрафа на руководителя налоговой инспекции за неисполнение судебного акта.

Суть дела.

Федеральная налоговая служба по г. Кургану вынесла решение о приостановлении операций по счетам ООО «Попутчик+» (далее — Общество). Общество оспорило решение налогового органа в суде, причем определением АС Курганской области удовлетворено заявление Общества о принятии обеспечительных мер в виде приостановления действия решений инспекции о приостановлении операций по сче-



там налогоплательщика в банке, переводов электронных денежных средств, а также решения о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках и электронных денежных средств.

В мотивировочной части суд, ссылаясь на ч. 1 ст. 16 АПК РФ, обратил внимание, что вступившие в законную силу судебные акты арбитражного суда являются обязательными для органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории Российской Федерации. Руководствуясь положениями ст. 16, 96 и 199 АПК РФ, разъяснениями, изложенными в п. 4 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением ч. 3 ст. 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации», п. 29 постановления Пленума ВАС РФ 12 октября 2006 г. № 55, правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума ВАС от 25 декабря 2012 г. № 10765/12, **суды пришли к выводу, что принятие судом обеспечительных мер, приостанавливающих исполнения решения о привлечении к налоговой ответственности, является основанием для отмены решения о приостановлении операций по счетам** (выд. авт.).

Нельзя не остановиться на весьма любопытном и довольно оригинальном постановлении АС Волго-Вятского округа от 21 ноября 2022 г. № Ф01-6649/2022 по делу № А82-15269/2021 (ООО «Управляющая компания «Эталон») (далее — Общество).

Суть дела.

По результатам выездной налоговой проверки налоговый орган привлек к налоговой ответственности Общество, а в качестве обеспечительной меры, согласно п. 10 ст. 101 НК РФ, вынес решение о приостановлении операций по счетам последнего в банке. Определением суда было удовлетворено ходатайство Общества о приостановлении решения налогового органа по бесспорному взысканию налоговой задолженности.

После этого Общество вновь обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным и не подлежащим исполнению решения налоговой инспекции о приостановлении операций по счетам в банке.

Суды апелляционной и кассационной инстанции пришли к единому мнению, что одновременное действие принятых контролирующим органом обес-

печительных мер в виде приостановления операций по счетам Общества и принятых определением суда обеспечительных мер в виде приостановления действия решения по результатам налоговой проверки обеспечивает баланс интересов налогового органа и налогоплательщика. Исходя из этого суды пришли к выводу, что нет никаких оснований для признания решения фискального органа о приостановлении операций по счетам недействительным и не подлежащим исполнению.

На наш взгляд, судами были принято ошибочное решение, связанное с неправильным толкованием норм материального права. Как было отмечено в определении ВС РФ от 14 апреля 2015 г. № 305-КГ14-5758 (ОАО Акционерный Коммерческий Банк «АВАНГАРД»), «сам факт принятия судом обеспечительных мер, запрещающих налоговому органу совершать действия по принудительному взысканию налоговой задолженности, при наличии неотмененного налоговым органом решения, принятого в порядке подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ, не является основанием для возобновления банком расходных операций по счетам налогоплательщика. Налоговое и банковское законодательство не содержит норм и положений, на основании которых банк вправе, при наличии неотмененного решения ИФНС о приостановлении операций по счетам, самостоятельно возобновлять расходные операции по счетам по поручениям налогоплательщика». Приостановление судами решения налогового органа в виде обеспечительных мер, связанных с приостановлением операций по счетам налогоплательщика, фактически привело к отмене обеспечительной меры, предусмотренной п. 10 ст. 101 НК РФ. Как справедливо было отмечено АС Северо-Кавказского округа в постановлении от 3 марта 2022 г. № Ф08-14769/2021 по делу № А32-31163/2021 (АО «Темрюкский комбинат строительных материалов»): «обеспечительные меры, принимаемые арбитражным судом, должны быть направлены именно на обеспечение исполнения требований заявителя в случае их удовлетворения, а также на защиту его имущественных интересов.

Принятие арбитражным судом обеспечительных мер в отношении ненормативного акта ИФНС о принятии обеспечительных мер не соответствует нормам АПК РФ, которыми не предусмотрена возможность принятия обеспечительных мер в виде приостановления действия какого-либо акта, в том числе судебного, о принятии обеспечительных мер, так как это не соответствует институту обеспечения заявления». Стоит



заметить, что АС Северо-Кавказского округа в постановлении от 23 июня 2022 г. № Ф08-4963/2022 по делу № А32-52914/2021 пошел еще дальше, дополнительно резюмировав, что «применение обеспечительной меры в виде приостановления исполнения требования и решений инспекции нарушит баланс интересов сторон, поскольку позволит налогоплательщику осуществлять расходные операции по счету, погашать кредиторскую задолженность перед третьими лицами, использовать денежные средства по своему усмотрению, не исполняя при этом обязанность по уплате в бюджет налогов и сборов». С такой позицией согласен и налоговый регулятор [7].

Подводя итог сказанному, можно констатировать тот факт, что институт обеспечения исполнения обязанности по уплате обязательных платежей, предусмотренных актами о налогах и сборах РФ, в виде приостановления операций по счетам в банке, требует дальнейшего правового совершенствования, а также дополнительных разъяснений со стороны Верховного суда Российской Федерации в целях единой правоприменительной практики.

Список источников

1. Скопинцева Е. Готовятся изменения в процедуры блокировки счетов и ее отмены // Экономика и жизнь. 2020 21 февр.
2. Овчарова Е. В. Система мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства и проблемы их реализации // Вестник Московского университета. 2018. № 4. С. 21–43.
3. Письмо ФНС России от 4 мая 2021 г. № СД-4-2/6182@ «Об обязанности банка представлять в налоговые органы сведения о счетах, открытых не на основании договора банковского счета».

Информация об авторах

А. И. Григорьев — доцент кафедры гражданского права и публично-правовых дисциплин Российского государственного университета имени А. Н. Косыгина, кандидат юридических наук, доцент;

В. А. Мочалова — доцент кафедры гражданского права и публично-правовых дисциплин Российского государственного университета имени А. Н. Косыгина, кандидат юридических наук, доцент.

Information about the authors

A. I. Grigoriev — Associate Professor of the Department of Civil Law and Public Law Disciplines of the Russian State University named after A. N. Kosygin, Candidate of Legal Sciences, Associate Professor;

B. A. Mochalova — Associate Professor of the Department of Civil Law and Public Law Disciplines of the Russian State University named after A. N. Kosygin, Candidate of Legal Sciences, Associate Professor.

Вклад авторов: все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Contribution of the authors: the authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.

Статья поступила в редакцию 20.03.2023; одобрена после рецензирования 15.05.2023; принята к публикации 10.07.2023. The article was submitted 20.03.2023; approved after reviewing 15.05.2023; accepted for publication 10.07.2023.

4. Письма Минфина России от 2 сентября 2020 г. № 03-02-07/1/76791, от 3 октября 2019 г. № 03-02-07/1/75974, от 12 августа 2019 г. № 03-02-07/1/60662, ФНС России от 6 августа 2019 г. № КЧ-4-8/15606.

5. Попова Р. Верховный суд против блокировки личных счетов // Экономика и жизнь. 2021. 27 авг.

6. Письмо Минфина России от 20 февраля 2015 г. № 03-02-08/8162.

7. Решение ФНС России от 13 марта 2019 г. № КЧ-4-9/4427@.

References

1. Skopintseva E. Changes in the procedures for blocking accounts and its cancelation are being prepared // Economy and Life. 2020. February 21.
2. Ovcharova E. V. System of measures of administrative coercion for violation of tax legislation and problems of their implementation // Bulletin of the Moscow University. 2018. No. 4. P. 21–43.
3. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated May 4, 2021 No. SD-4-2/6182@ «On the obligation of the bank to submit to the tax authorities information on accounts opened not on the basis of a bank account agreement».
4. Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated September 2, 2020 No. 03-02-07/1/76791, from October 3, 2019, no. 03-02-07/1/75974, dated August 12, 2019, no. 03-02-07/1/60662, The Federal Tax Service of Russia dated August 6, 2019 No. KCH-4-8/15606.
5. Popova R. The Supreme Court against blocking personal accounts // Economy and life. 2021. 27 Aug.
6. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated February 20, 2015 No. 03-02-08/8162.
7. Decision of the Federal Tax Service of Russia dated March 13, 2019. No. KCH-4-9/4427@.