

## К ВОПРОСУ ЗАКОННОСТИ И ОБОСНОВАННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МЕР ПРИНУДИТЕЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

*А. С. Горбань, Кубанский государственный университет*

Вопрос законности и обоснованности применения мер принудительного обеспечения налоговой обязанности является одним из самых сложных и многоаспектных в современном налоговом праве Российской Федерации. Прежде всего большую дискуссионность вызывает оспаривание налогоплательщиками действий и решений налоговых органов об уплате налогов, порой нарушающих не только их права и законные интересы, но и законодательство о налогах и сборах. Наиболее часто в этом отношении встает вопрос о правомерности выставления налоговым органом уточненных требований об уплате налогов, сборов и пеней по результатам рассмотрения арбитражным судом дел об оспаривании решений о привлечении к налоговой ответственности налогоплательщика. Особенно данный вопрос касается споров относительно п. 2 ст. 70 Налогового кодекса Российской Федерации: в результате проверки в 10-дневный срок налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате налога (сбора), пеней на основании указанного решения. Как отмечает судья Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа О. А. Корпусова: «...после вынесения арбитражным судом судебного акта о признании частично недействительным решения налогового органа этот налоговый орган вновь направляет налогоплательщику требование об уплате налога (сбора) и пеней. Налоговые органы считают такие требования уточненными, тогда как судами они признаются повторными...». Данная позиция подтверждается актами судов Северо-Западного округа, Тринадцатого арбитражного апелляционного суда, Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда и Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа в качестве первой инстанции, а также схожестью правовых обоснований своей позиции.

Так, например, применяя положения ст. 71 НК РФ, которая гласит: «В случае, если обязанность налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов по уплате налога или сбора изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, пеней и штрафа, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование». Налоговый орган аргументирует свою позицию следующим образом: поскольку вступившим в законную силу решением арбитражного суда решение инспекции о привлечении к налоговой ответственности (или об отказе в привлечении к налоговой ответственности) признано частично недействительным, имеет место изменение обязанности налогоплательщика по уплате налога (сбора) и пеней. Данное обстоятельство в силу положений ст. 71 НК РФ является основанием для направления налого-

плательщику уточненного требования об уплате налогов (сборов) и пеней. В свою очередь, позиция арбитражных судов и, в частности Федерального Арбитражного суда Северо-Западного округа, такова:

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога. Согласно ст. 46 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика-организации в банках. Взыскание налога производится по решению налогового органа, которое принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока.

Пунктами 1, 2 ст. 69 НК РФ определено, что требованием об уплате налога признается извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки. В случае если обязанность налогоплательщика по уплате налога изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, пеней и штрафа, налоговый орган обязан направить указанному лицу уточненное требование (ст. 71 НК РФ).

Исходя из положений п. 2, 3 ст. 44, а также п. 2, 3, ст. 78 НК РФ следует, что изменением налоговой обязанности является изменение ее содержания на основании принятия нормативного правового акта, который изменяет закон, определявший содержание налоговой обязанности и имеющий при этом обратную силу, либо на основании зачета налоговым органом излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, пеней, штрафов после направления налогоплательщику первоначального требования, либо на основании предоставления налогоплательщику рассрочки (отсрочки) уплаты налога.

Таким образом, на основании вышеизложенных позиций арбитражных судов Российской Федерации можно сделать вывод о том, что решения налоговых инспекций о привлечении к налоговой ответственности признаются судами повторными, не соответствующими нормам НК РФ, нарушающими права и законные интересы налогоплательщиков, а потому недействительными, являясь, между тем, одним из аспектов проявления вопроса о применении мер принудительного обеспечения налоговой обязанности, что безусловно говорит о сложности и многогранности как самого явления, так и налогового права в целом.