

Пантюшов Олег Викторович

адвокат, член Адвокатской палаты города Москвы

Адвокатский кабинет «Защита»

г. Москва

НАПРАВЛЕНИЕ УТОЧНЕННОГО ТРЕБОВАНИЯ ОБ УПЛАТЕ НАЛОГА

Аннотация: в статье рассматриваются проблемы, которые возникают при изменении налоговой обязанности и возникновении на этом основании обязанности налогового органа направить налогоплательщику уточненное требование об уплате налога.

Ключевые слова: уточненное налоговое требование, изменение налоговой обязанности, требование об уплате налога.

В силу положений п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги; исходя из норм ст. 44 НК РФ, обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора и прекращается уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора или с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Пунктом 2 ст. 44 НК РФ установлено, что обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Таким образом, обязанность по уплате конкретного налога возникает, изменяется либо прекращается на основании закона, а не в силу волеизъявления налогового органа. К компетенции налоговых органов ни нормами НК РФ не иными нормативными актами не отнесены полномочия по освобождению конкретных налогоплательщиков от исполнения обязанностей по уплате тех или иных налогов и сборов.

В НК РФ установлены правила принудительного взыскания налога при наличии обязанности по уплате налога. Возникновение обязанности по уплате налога является безусловным основанием для начала процедуры принудительного взыскания налога. Начало процедуры принудительного взыскания налога – это выставление налогового требования.

Пунктами 1 и 2 статьи 69 НК РФ определено, что требованием об уплате налога признается письменное 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 требовании указываются сведения о сумме задолженности, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются, если налогоплательщик не исполнит требование (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог. В соответствии с *п. 8 ст. 69 НК РФ* и *п. 3 ст. 70 НК РФ*, правила данных статей применяются также в отношении требования об уплате пеней и штрафов и сроков их направления.

Из взаимосвязанных положений ст. ст. 45, 46, 47, 69, 70, 76 НК РФ и правовой позиции, выраженной в Определении Конституционного Суда Российской

Федерации от 27.12.2005 №503-О, следует, что требование налогового органа об уплате налога (пеней) является мерой государственного принуждения.

НК РФ допускает, что налоговая обязанность может измениться в процессе принудительного взыскания налога. Из положений пунктов 2 и 3 статьи 44, а также пунктов 2 и 3 статьи 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.

В случае если обязанность налогоплательщика по уплате налога изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, пеней и штрафа, т.е. после возбуждения процедуры принудительного взыскания недоимки, налоговый орган обязан направить указанному лицу *уточненное требование* (статья 71 НК РФ).

Статьями 45–47, 69, 70 НК РФ установлена последовательность осуществления налоговым органом действий по принудительному взысканию с налогоплательщика недоимок по уплате налогов и сборов – процедура принудительного взыскания, первым этапом осуществления которой в любом случае является направление налогоплательщику требования об уплате налога (сбора), пеней, штрафов.

В НК РФ не сказано, что делать с первоначальным налоговым требованием, которое было выставлено до изменения налоговой обязанности. В НК РФ также не указаны последствия, которые возникают в рамках процедуры принудительного взыскания налога при изменении налоговой обязанности.

Изменение налоговой обязанности после начала процесса взыскания налога означает, что первоначально выставленное налоговое требование не может являться основанием для взыскания налога. А это означает, что процедура принудительного взыскания налога должна быть прекращена.

«...инспекция обязана направлять уточненное требование и на основании него начать новую процедуру принудительного взыскания. В рассматриваемом случае, в связи с изменением подлежащих уплате сумм налога, начавшаяся процедура принудительного взыскания должна быть прекращена, а новая процедура на основании уточненного требования возбуждена» – Постановление ФАС Центрального округа от 15.11.2012 по делу №А68–3136/2012

Изменение обязанности по уплате налогов означает, что под воздействием определенных обстоятельств, установленных в законе, изменились либо срок уплаты налога, либо его сумма. «...изменение обязанности по уплате налогов означает, что под воздействием определенных обстоятельств изменились либо срок уплаты налога, либо его сумма» – Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.07.2015 № Ф05–8951/2015 по делу №А41–64948/14

Требование об уплате налога – ненормативный акт налоговой службы, который сам по себе может нарушать права и законные интересы налогоплательщика. Неисполнение налоговым органом обязанности по выставлению уточненного требования будет означать, что грубо нарушена процедура досудебного взыскания налога. Налогоплательщик не получил уточненного налогового требования, вследствие изменения налоговой обязанности, значит, не может исполнить свои налоговые обязательства надлежащим образом по вине налогового органа.

Нарушение досудебного порядка урегулирования налогового спора влечет оставление поданного в суд искового заявления без рассмотрения. «...требование инспекции оставлено без рассмотрения в связи с несоблюдением установленного статьей 69 НК РФ обязательного досудебного порядка обращения в ар-

битражный суд с заявлением о взыскании, заключающегося в выставлении налогоплательщику требования» – Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.05.2015 №Ф05–5439/2015 по делу №А41–28183/14.

Налоговое требование, в том числе уточненное, может быть признано недействительным в самостоятельном процессе. Как разъяснил ВАС РФ, требование об уплате налога признается недействительным только если оно не соответствует фактической обязанности налогоплательщика по уплате налога, или если существенно нарушены требования к его содержанию (п. 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.08.2004 №79). Существенными нарушениями требований к содержанию признаются такие формальные нарушения, которые не позволяют суду достоверно установить наличие или отсутствие фактической обязанности налогоплательщика по уплате налога.

Изменение налоговой обязанности означает, что первоначально выставленное требование является незаконным, т. к. содержание данного требования не соответствует действительной налоговой обязанности вследствие ее изменения.

Налоговое требование, в том числе уточненное, сначала нужно обжаловать в вышестоящем налоговом органе и только после этого можно обращаться в суд с заявлением о признании требования недействительным. При нарушении данной процедуры суд оставит заявление о признании недействительным требования об уплате налога без рассмотрения (см, например, постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.02.2015 по делу № А56–9086/2014).

Нужно обратить внимание, что уточненное налоговое требование не является повторным, направление повторного налогового требования не допускается законом и является незаконным. Повторное налоговое требование – это юридически аналогичное первоначально направленному требованию. Налоговые органы не вправе под видом уточненного налогового требования повторно направлять требование по одним и тем же налогам и за один и тот же налоговый период. Налоговый орган не вправе под видом уточненного налогового требования

направлять налогоплательщику повторное налоговое требование. Данные действия можно расценить как злоупотребление правом со стороны налогового органа.

Требование инспекции фактически является повторным и не отвечает признакам, предусмотренным ст. 71 НК РФ, поскольку в него включены суммы налогов, пеней и штрафов, обозначенных в ранее направленном требовании. (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.03.2015 по делу №А01–2242/2013).

Частичное погашение налогоплательщиком налоговой недоимки не предоставляет право налоговому органу выставлять новое налоговое требование на остаток долга, данное требование будет считаться повторным. «Суд правильно указал, что выставление новых требований Инспекцией в связи с частичным погашением недоимки по налогу на прибыль в сумме 65 034 руб. не предусмотрено налоговым законодательством» – Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.05.2012 по делу №А56–42390/2011

Выставление уточненного требования об уплате налога (штрафа) изменяет сроки принудительного взыскания налога. Данные сроки начинают течь заново. Таким образом, течение срока взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, предусмотренного статьей 46 НК РФ, начинается с момента направления налогоплательщику уточненного требования об уплате налогов

Изменение налоговой обязанности означает, что налоговой орган обязан направить уточненное требование и на основании него начать новую процедуру принудительного взыскания налога. Определение суммы исковых требований налогового органа и сроки подачи им заявления в суд напрямую зависят от сведений, содержащихся в уточненном требовании об уплате налога.

Наличие изменения налоговой обязанности не всегда однозначно оценивается судами. Так, судебный акт не является основанием для изменения налоговых обязанностей. (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.07.2015 №Ф05–8951/2015 по делу №А41–64948/14).

В судебно-арбитражной практике сформировался подход, что судебный акт не может устанавливать, изменять или прекращать обязанность налогоплательщика по уплате налога, поскольку такое основание не предусмотрено НК РФ.

Может ли свидетельствовать об изменении налоговой обязанности подача налогоплательщиком уточненной налоговой декларации? Данный вопрос является спорным и в судебно-арбитражной практике отсутствует единое мнение.

Так по одному делу было указано, что «...исправление допущенных нарушений законодательства, повлекших доначисление указанных в оспариваемых требованиях сумм налога и представление после проведенной выездной проверки соответствующих уточненных деклараций, не свидетельствует о незаконности выставленных в установленном порядке требований об уплате и решения, принятого по результатам рассмотрения апелляционной жалобы на эти требования» – Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.10.2014 по делу №А10–4780/2013

Между тем в другом деле было высказано иное мнение. «В связи с чем, суды указали, что в данном случае с учетом корректировки налоговых обязательств налогоплательщиком после подачи заявления в арбитражный суд, имеются основания для направления налогоплательщику на основе уточненной налоговой декларации уточненного требования об уплате единого налога в соответствии со статьей 71 НК РФ, а не для признания незаконным оспариваемого требования» – Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.03.2015 №Ф06–20809/2013 по делу №А55–11864/2014.

Представляется, что уточнение налоговых обязательств посредством подачи уточненной налоговой декларации означает, что налоговая обязанность изменится, и налоговый орган обязан выставить уточненное налоговое требование.

Изменение периода начисления пени свидетельствует об изменении налоговой обязанности: «Судами также правильно указано, что поскольку налоговым органом изменен период начисления пени с 6 дней до 12 дней, то в силу ст. 71 НК

РФ, Инспекции следовало направить уточненное требование в части уплаты пеней или уведомить заявителя о допущенных ею ошибках иным способом» – Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.12.2015 №Ф09–9264/15 по делу №А34–230/2015.

Отмена решения нижестоящего налогового органа в части взыскания штрафа по жалобе налогоплательщика не свидетельствует об изменении налоговой обязанности. «Суды, исходя, из указанных норм права установили, что Управлением Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан решение Инспекции от 18.11.2013 отменено в части взыскания штрафных санкций, а обязанность по уплате налогов налогоплательщиком не изменилась и не прекратилась и пришли к правильному выводу, что у налогового органа отсутствовала обязанность по направлению уточненного требования об уплате налогов и пеней» – Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20.05.2016 №Ф01–1543/2016 по делу №А82–7841/2014

Нужно учитывать, что вышестоящий налоговый орган вправе изменить решение в части существа исполнения налоговой обязанности или отменить решение и вынести новое решение с новыми обязанностями налогоплательщика по уплате налога. В случае отмены решения полностью налоговый орган обязан направить уточненное требование. Частичная отмена решения, как правило, не является основанием для выставления уточненного требования, но не исключается такая возможность.

Как видно, в налоговом законодательстве РФ недостаточно четко определены обстоятельства, которые свидетельствуют об изменении налоговой обязанности, что порождает налоговые споры по данному вопросу. В НК РФ также недостаточно четко определено понятие уточненного налогового требования.

Список литературы

1. 101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование» / Рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. – М.: Инфотропик Медиа, 2015.
2. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС «КонсультантПлюс».