

Анализ практики применения федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ

Юрий Александрович КУРИЧЕВ,
заместитель председателя Арбитражного суда Свердловской области,
кандидат юридических наук

Ольга Анатольевна СЫСОЛЯТИНА,
заместитель начальника отдела анализа и обобщения судебной практики
Арбитражного суда Свердловской области

С 01.01.2007 вступили в силу поправки, внесенные в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ (далее — Закон № 137-ФЗ). Изменения коснулись порядка проведения налогового контроля, а также порядка исчисления сроков и порядка обжалования решений должностных лиц налоговых инспекций. За прошедшее время судебная практика выявила ряд сложностей в применении новых правил к правоотношениям переходного периода.

Расходы по госпошлине

С 01.01.2007 утратила силу норма п. 5 ст. 333.40 НК РФ, согласно которой при принятии судом решения полностью или частично не в пользу государственных органов госпошлину заявителю возвращали из федерального бюджета.

Президиум ВАС РФ в п. 5 информационного письма от 13.03.2007 № 117 «Об отдельных вопросах практики применения главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснил, что с указанной даты подлежит применению общий порядок распределения судебных расходов (глава 9 АПК РФ). Поэтому государственную пошлину, которую заплатил заявитель, выигравший спор в суде, взыскивают в его пользу непосредственно с налогового органа как стороны по делу.

По делу № А60-30936/06-С5 налоговый орган, возражая против

взыскания с него судебных расходов, сослался на тот факт, что заявитель перечислил в бюджет государственную пошлину в 2006 г. В связи с чем ее сумма подлежит возврату в порядке, действовавшем до вступления в силу Закона № 137-ФЗ, т. е. возврат из бюджета государственной пошлины должен происходить на основании выдаваемых судом справок. По мнению налогового органа, такое решение вопроса следует из п. 9 ст. 7 Закона № 137-ФЗ.

Ссылку налогового органа на указанную норму суд признал ошибочной¹ на основании следующего. Пункт 9 ст. 7 Закона № 137-ФЗ предусматривает, что суммы налогов, пеней, штрафов, излишне уплаченные (взысканные) до 01.01.2007 и подлежащие возврату в соответствии со ст. 78, 79 и 333.40 НК РФ, возвращаются в порядке, действовавшем до дня вступления в силу данного закона.

Статья 333.40 НК РФ дает исчерпывающий перечень оснований возврата государственной пошлины в порядке, действовавшем до 01.01.2007. Государственная пошлина возвращается, если она излишне уплачена, или же в случае невозможности совершить юридически значимое действие, за которое взыскивается пошлина (прекращение производства по делу, возвращение заявления, жалобы, отказ от совершения юридически значимого действия). Государственная пошлина считается излишне уплаченной, если ее внесли в большем размере, чем требуется по закону. Таким образом, необходимо различать «излишне уплаченную государственную пошлину» и «возмещение судебных расходов по уплате государственной пошлины».

Поскольку налогоплательщик при подаче в арбитражный суд заявления уплатил государственную пошлину в установленном размере, факт излишне уплаченной госпошлины отсутствует. Следовательно,

¹ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 16.02.2007 по делу № А60-30936/2006-С5 (оставленное без изменений постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.04.2007 № 17АП-2345/07-АК).

применению подлежат общие правила главы 9 АПК РФ, регулирующие вопросы распределения судебных расходов².

Кроме того, суды отмечали, что Налоговый кодекс РФ не содержит положений, предусматривающих освобождение государственных органов, выступающих в суде, от уплаты государственной пошлины по делам, по которым они выступали в качестве ответчика. К таким делам, в частности, относятся дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов. Однако недавно ситуация изменилась.

Федеральный закон от 25.12.2008 № 281-ФЗ дополнил п. 1 ст. 333.37 НК РФ подпунктом 1.1, согласно которому от уплаты госпошлины освобождаются государственные органы и органы местного самоуправления, «выступающие по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, в качестве истцов или ответчиков». Эта норма вступила в силу 30.01.2009, причем ФНС России довела ее до сведения нижестоящих органов письмом от 13.02.2009 № ШС-17-7/37.

В связи с этими изменениями в НК РФ в судебной практике возник вопрос о возмещении истцу расходов по уплате государственной пошлины, если решение в споре с налоговой инспекцией вынесено в его пользу.

Дело в том, что, освободив государственные органы и органы местного самоуправления от уплаты государственной пошлины, законодатель не предусмотрел институт ее возврата истцу, который ранее был предусмотрен положениями п. 5 ст. 333.40 НК РФ, действовавшими до 01.01.2007.

Суды в настоящее время отвергают ссылки налоговых органов на указанное изменение в НК РФ и отмечают, что оно не лишает

² Аналогичные выводы изложены в решении Арбитражного суда Свердловской области от 15.06.2007 по делу № А60-9054/2007-С8, определении Арбитражного суда Свердловской области от 16.07.2007 по делу № А60-9395/2007-С9.

налогоплательщика-заявителя права на распределение судебных расходов в соответствии с АПК РФ. Поскольку ст. 333.40 НК РФ не предусмотрен возврат уплаченной государственной пошлины истцу, требования которого удовлетворены судом, такая пошлина подлежит взысканию в его пользу с проигравшей стороны (ч. 1 ст. 110 АПК РФ)³.

Таким образом, подход к решению изложенного выше вопроса остался прежним. Если решение принято полностью или частично не в пользу налогового органа, выступающего по делу в качестве ответчика, вопрос о возмещении истцу расходов по уплате государственной пошлины решается исходя из общего принципа отнесения судебных расходов на стороны пропорционально размеру удовлетворенных исковых требований. Расходы по уплате государственной пошлины, понесенные истцом, подлежат взысканию в его пользу с проигравшей стороны.

Обратная сила закона

Изменения, внесенные в НК РФ Законом № 137-ФЗ, распространяются на правоотношения, возникшие до 01.01.2007, не только в силу специального указания в законе, но и в соответствии с правилом п. 3 ст. 5 НК РФ. Оно гласит, что акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, имеют обратную силу.

Так, по делу № А60-2008/2007-С5 суд пришел к выводу об отсутствии вины в совершении налогоплательщиком правонарушения⁴. Суд применил к правоотношениям, возникшим до 01.01.2007, положения подп. 4 п. 1 ст. 111 НК РФ, который начал действовать с 01.01.2007. Введя

³ См., напр., постановление ФАС Уральского округа от 10.03.2009 № Ф09-26/09-СЗ.

⁴ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 02.04.2007 по делу № А60-2008/2007-С5 (оставлено в силе постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.06.2007 № 17АП-3577/07-АК).

в действие положения данной нормы, законодатель превратил перечень обстоятельств, исключających вину лица в совершении налогового правонарушения, из закрытого в открытый. Теперь такими обстоятельствами признаются не только те, которые прямо указаны в НК РФ, но и иные обстоятельства по усмотрению суда или налогового органа.

Рассмотрение материалов проверки

В соответствии с ранее действовавшей редакцией п. 6 ст. 101 НК РФ несоблюдение налоговым органом требований, касающихся процедуры вынесения решения по результатам проверки налогоплательщика, могло являться основанием для его отмены вышестоящим налоговым органом или судом.

Согласно новой редакции этой статьи, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения ее материалов и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

По делу № А60-3705/2007-С9 налоговый орган в обоснование возражений относительно нарушения им процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки ссылался на то, что к спорным правоотношениям не должна применяться новая редакция ст. 101 НК РФ. Такой вывод представитель инспекции сделал на основании п. 14 ст. 7 Закона № 137-ФЗ, в соответствии с которым налоговые проверки и иные мероприятия налогового контроля, не завершённые до 01.01.2007, проводятся в прежнем порядке. В этом же порядке происходит и оформление результатов налоговых проверок.

Арбитражный суд доводы инспекции признал ошибочными⁵, исходя

⁵ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 22.02.2008 по делу № А60-3705/2007-С9

из следующего. В соответствии со ст. 100 НК РФ выездная налоговая проверка заканчивается составлением справки и акта установленной формы. Поэтому прежнее регулирование в переходный период сохраняется лишь в отношении порядка проведения проверок и оформления их результатов. Однако рассмотрение результатов проверки и принятие по ним решений осуществляются по правилам, установленным новой редакцией ст. 101 НКРФ.

Таким образом, в случае ненадлежащего извещения налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки решение налогового органа, принятое без вызова проверяемого лица, может быть признано незаконным по формальным основаниям⁶.

Сроки давности

Ранее действовавшая редакция ст. 47 НК РФ не устанавливала срок, в течение которого налоговый орган вправе принять решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика. В соответствии с новой редакцией этот срок составляет один год начиная с даты окончания срока, предусмотренного для исполнения требования об уплате налога.

В связи с указанными изменениями в судебной-арбитражной практике возник вопрос о том, какие сроки взыскания применять к недоимке, образовавшейся до 01.01.2007.

По делу № А60-25554/2007-С8 суды первой и апелляционной инстанций, отказывали налогоплательщику в удовлетворении требований⁷. При этом суды исходили из правомерности актов инспекции,

(оставлено без изменений постановлениями Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.04.2008 № 17АП-2336/2008-АК, ФАС Уральского округа от 30.07.2008. № Ф09-10684/07-С3)

⁶ Подробнее о порядке действий налогоплательщика и о судебной практике по данному вопросу см.: Сивакова М. А. Рассмотрение материалов налоговой проверки: нарушение существенных условий // Налоговые споры: теория и практика. 2009. № 4. С. 25-33; Гадильшина Е. П. Процессуальные нарушения как основание для обжалования результата налоговой проверки // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 11. С. 17-21.

⁷ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 02.11.2007 по делу № А60-25554/2007-С8 (оставлено в силе постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.01.2008)

указав, что она не пропустила сроки, установленные ст. 46 и 47 НК РФ для принудительного взыскания задолженности.

Суд кассационной инстанции отменил судебные акты и направил дело на новое рассмотрение⁸. Он отметил, что у судов не было оснований для применения к спорным правоотношениям ст. 47 НК РФ в новой редакции.

Закон № 137-ФЗ дополнил п. 1 ст. 47 НК РФ положением, согласно которому решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. До 01.01.2007 решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика инспекция могла принять только в пределах установленного п. 3 ст. 46 НК РФ 60-дневного срока.

Пункты 5 и 6 ст. 7 Закона № 137-ФЗ установили следующие переходные положения. Новая редакция НК РФ применяется к правоотношениям, возникшим после 31.12.2006. Если течение предусмотренных законодательством о налогах и сборах сроков не завершилось до 01.01.2007, указанные сроки исчисляются в порядке, действовавшем до этой даты.

Таким образом, по требованиям об уплате налога, которые были направлены налогоплательщику до 01.01.2007, решение о взыскании налога за счет его имущества может быть принято только в пределах установленного в п. 3 ст. 46 НК РФ (в прежней редакции) 60-дневного срока после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Статья опубликована в журнале *Налоговые споры: теория и практика* № 5 май 2009 г.