

## НАЛОГИ

### ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ



МАКСИМ  
РОВИНСКИЙ,

РУКОВОДИТЕЛЬ ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО  
И ТАМОЖЕННОГО ПРАВА ЮРИДИЧЕСКОЙ ФИРМЫ «ЮСТ»

# КАК ПОЛУЧИТЬ ПРОЦЕНТЫ ЗА НЕСВОЕВРЕ- МЕННЫЙ ВОЗВРАТ НАЛОГОВ

Статьями 78, 79, 176 и 203 Налогового кодекса РФ предусмотрены основания для начисления и уплаты налогоплательщику процентов на сумму излишне уплаченного и не возвращенного в установленный срок или излишне взысканного налога. Проценты выплачиваются за счет бюджета, в пользу которого произошла переплата. Правила о начислении и уплате процентов применяются также в отношении сумм несвоевременно возвращенных (излишне взысканных) авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов и распространяются на налоговых агентов, плательщиков сборов и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Но налоговики редко добровольно идут на возврат процентов. Рассказываем о том, как заставить их это сделать.

# НАЛОГИ

## ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ

**1** В каких случаях налогоплательщик вправе требовать от инспекции уплаты процентов за несвоевременный возврат налогов и какие проблемы могут при этом возникнуть?

Налогоплательщик вправе требовать от инспекции уплаты процентов в четырех ситуациях. Первая — за нарушение налоговым органом установленного п. 6 ст. 78 НК РФ срока возврата суммы излишне уплаченного налога — за каждый календарный день нарушения срока возврата (п. 10 ст. 78 НК РФ).

Вторая — за излишнее взыскание налоговым органом налога — осуществляется за период со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата (п. 5 ст. 79 НК РФ).

Третья — за нарушение срока возврата (возмещения) суммы НДС — считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы НДС (п. 10 ст. 176 НК РФ). Проценты также начисляются в случае незаконного отказа в возмещении НДС или бездействия, выразившегося в непринятии соответствующего решения.

Четвертая — за нарушение сроков возврата акцизов за каждый день просрочки (п. 3 и 4 ст. 203 НК РФ).

Уплата процентов по своей правовой природе является компенсацией вреда налогоплательщику, причиненного действиями/бездействием налогового органа по удержанию излишне уплаченного или необоснованно взысканного в виде налога имущества налогоплательщика.

Поскольку по сумме процентов, которые выплачиваются налогоплательщику, можно судить о качестве работы налоговых органов, последние редко производят начисление и выплату процентов в добровольном порядке.

Можно выделить ряд наиболее часто встречающихся нарушений со стороны налоговых органов, препятствующих налогоплательщику реализовать свое право на получение процентов. В первую очередь это бездействие, выраженное в нерассмотрении заявлений налогоплательщиков по начислению и уплате процентов. Налоговики также могут отрицать наличие излишне уплаченного (взысканного) налога, отказывать в признании факта просрочки возврата (возмещения) излиш-

# НАЛОГИ

## ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ

не уплаченного налога, заявлять о нарушении налогоплательщиком установленных сроков для предъявления требования о начислении и уплате процентов. Кроме того, налоговый орган может применять неправильную методику (формулу) при начислении процентов.

важно

*Налогоплательщик рискует получить отказ при обращении в суд с требованием о начислении процентов, если у него отсутствуют документы, подтверждающие обстоятельства, которые являются основанием для начисления процентов, а также в случае пропуска установленных законодательством процессуальных сроков.*

**2** Как оформить и в какие сроки подать заявление в налоговую инспекцию о взыскании процентов? Когда стоит идти в суд?

НК РФ не содержит порядка подачи заявлений о начислении процентов. Налогоплательщик может самостоятельно принять решение: обращаться в налоговый орган или сразу в суд.

Налогоплательщик не лишен возможности обратиться и в налоговый орган, и в суд одновременно, поскольку ст. 79 НК РФ не предусмотрено обязательного обращения в налоговый орган с заявлением о начислении процентов за излишне взысканные суммы налога в случае обращения налогоплательщика в суд с аналогичным заявлением. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 11.11.2009 № КА-А40/11750-09 по делу № А40-24509/09-4-125 суд отклонил довод инспекции о несоблюдении налогоплательщиком досудебного порядка урегулирования спора. Суд указал, что подача какого-либо заявления о начислении и выплате процентов на излишне взысканные суммы в Налоговом кодексе РФ не предусмотрена. Налоговый орган обязан произвести такое начисление самостоятельно. Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Московского округа от 01.09.2009 № КА-А40/7698-09 по делу № А40-

## НАЛОГИ

### ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ

9363/09-129-17 и от 15.07.2008 № КА-А40/6172-08 по делу № А40-62091/07-20-381.

Заявление в налоговый орган подается в простой письменной форме. Для наиболее быстрого рассмотрения заявления рекомендуется подробно указать обстоятельства, связанные с начислением процентов, подробный расчет процентов. В случае последующего обращения в суд указанное заявление с доказательством его получения налоговым органом следует приложить к иску (заявлению).

НК РФ не устанавливает срок, в течение которого налогоплательщик может требовать начисления и уплаты процентов через суд (срок исковой давности). Исходя из сложившейся судебной практики этот срок составляет три года, начиная со дня, когда налогоплательщик узнал, или должен был узнать о фактах, служащих основаниями для начисления процентов. То есть требование об обязанности налогового органа начислить и выплатить налогоплательщику проценты относится не к требованиям об оспаривании ненормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) государственных органов, а к требованиям имущественного характера, в отношении которых действует общий срок исковой давности — три года, установленный ст. 196 Гражданского кодекса РФ.

С требованием о взыскании процентов можно обратиться в суд в течение трех лет с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о возврате излишне взысканной суммы без процентов. Это вытекает из того, что налоговый орган должен самостоятельно начислять и уплачивать проценты.

В постановлениях от 23.12.2010 № КА-А40/16185-10 по делу № А40-136395/09-99-1093 и от 19.09.2011 по делу № А40-119108/10-116-461 ФАС Московского округа не принял доводы инспекции о том, что срок на обращение в суд за взысканием процентов должен исчисляться с момента вынесения решения и требования, на основании которых был взыскан налог, или со дня вступления в силу решения суда о незаконности ненормативного акта инспекции, на основании которого было произведено излишнее взыскание. Суд в обоих случаях указал, что налогоплательщик мог узнать о нарушении своего права на получение процентов в тот момент, когда инспекция произве-

# НАЛОГИ

## ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ

ла возврат без соответствующих процентов. Поэтому трехлетний срок для обращения в суд исчисляется с момента возврата сумм излишне взысканного налога, пеней, штрафа.

Полагаем, что аналогичный подход должен применяться и к спорам о взыскании процентов на основании ст. 78, 176 и 203 НК РФ.

Налогоплательщик из соображений экономии на государственной пошлине может предпочесть заявление «нематериального характера», например, о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в непринятии решения о начислении процентов. В этом случае подлежит применению сокращенный срок исковой давности, установленный п. 4 ст. 198 АПК РФ: три месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о нарушении его прав и законных интересов. Порядок подачи и рассмотрения такого заявления регулируется главой 24 АПК РФ.

Как показывает практика, взыскивать проценты в судебном порядке гораздо эффективнее. Большинство заявлений, подаваемых налогоплательщиками в налоговые органы, остаются без удовлетворения.

Например, на практике налоговые органы достаточно часто пользуются разъяснениями Минфина России и ФНС России, которые не соответствуют НК РФ. Нередко заявления налогоплательщиков «теряются», или необоснованно долго рассматриваются должностными лицами налоговых органов.

**3** Итак, налоговики должны самостоятельно рассчитать проценты за просрочку возврата налогов, каким образом они это делают? Что говорят ФНС России и Минфин России о порядке взыскания процентов?

Из пункта 5 ст. 78 и п. 5 ст. 79 НК РФ однозначно следует, что налоговый орган самостоятельно начисляет проценты. Положения п. 10 ст. 176, п. 3 и 4 ст. 203 НК РФ не столь однозначны, однако, учитывая сформировавшуюся судебную практику, налоговые органы и в этом случае обязаны самостоятельно рассчитать проценты за просрочку возврата налогов.

# НАЛОГИ

## ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ

Проценты рассчитывают исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни «неправомерного» пользования денежными средствами налогоплательщика.

Ставка Банка России — годовая. Поэтому, чтобы рассчитать сумму процентов, нужно определить, как будет рассчитываться «ежедневная» процентная ставка: делением ставки на реальное количество дней в году (365 дней или 366 дней, если год високосный) либо делением этой ставки на 360 дней (как при расчете процентов за пользование чужими деньгами).

В пунктах 3 и 4 ст. 203 НК РФ указано, что проценты начисляются исходя из 1/360 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

В остальных случаях, когда налогоплательщик вправе получить проценты, Кодекс не содержит столь же ясных указаний.

Позиция налоговых органов однозначная: проценты за просрочку возврата излишне уплаченного (взысканного) налога нужно рассчитывать исходя из 365 (366, если год високосный) календарных дней в году. Формула расчета процентов за несвоевременный возврат переплаты приведена в приказе ФНС России от 25.12.2008 № ММ-3-1/683@ «О создании информационного ресурса результатов работы по зачетам и возвратам».

Однако суды, включая ВАС РФ, стоят на позиции, что для расчета процентов число дней в году принимается за 360.

В итоге формула для расчета процентов должна выглядеть так:

$$\text{Сумма процентов} = \frac{\text{Несвоевременно возвращенная сумма} \times \text{Ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая в дни просрочки возврата} \times \text{Количество дней}}{360}$$

Минфин России в письмах от 03.07.2009 № 03-02-08/59 и от 05.06.2009 № 03-02-07/1-294 разъяснил, что если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением установленного срока, налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая не возвращена в установленный срок, начисляются проценты. Они должны быть выплачены налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока возврата. Если проценты уплачены налогоплательщику

# НАЛОГИ

## ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ

не в полном объеме, налоговый орган принимает на основании п. 12 ст. 78 НК РФ решение о возврате оставшейся суммы процентов.

Согласно письму ФНС России от 21.09.2011 № СА-4-7/15431 для начисления процентов не имеет значения, в какой форме произведен возврат излишне взысканного налога — путем возврата на банковский счет налогоплательщика либо путем зачета. Обязанность инспекции возратить сумму излишне взысканного налога предполагает начисление процентов при использовании любого способа восстановления прав налогоплательщика, в том числе и при зачете.

### **4** В чем заключаются особенности возмещения процентов за нарушение срока возврата НДС?

При нарушении сроков возврата НДС считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ (п. 10 ст. 176 НК РФ).

Из анализа указанной нормы следует, что проценты за несвоевременный возврат НДС (возмещение НДС) начисляются начиная с 12-го дня после истечения трех месяцев, установленных НК РФ для проведения камеральной налоговой проверки со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. Это означает, что проценты подлежат начислению вне зависимости от того, принял, или нет по результатам проведения камеральной проверки налоговый орган решение о возмещении (возврате) НДС. При этом принципиальное значение будет иметь правомерность заявленного к возмещению НДС.

В соответствии с постановлением Президиума ВАС РФ от 20.03.2012 № 13678/11 по делу № А27-15478/2010 в случае неправомерного отказа налогового органа в возмещении НДС проценты начисляются на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, с того момента, когда она должна быть возвращена в силу закона, если бы налоговый орган своевременно принял надлежащее решение.

Суды указывают, что единственным основанием для начисления процентов является нарушение сроков возврата НДС, уста-

## НАЛОГИ

### ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ

новленных ст. 176 НК РФ. При этом причины пропуска срока и наличие вины инспекции значения не имеют.

В постановлении ФАС Московского округа от 10.01.2008 № КА-А41/13842-07 по делу № А41-К2-4259/07 суд отклонил довод инспекции о неправомерном начислении процентов по причине затруднений, возникших при документообороте между налоговыми органами. Суд указал, что порядок возмещения НДС установлен нормами ст. 176 НК РФ, где за несвоевременный возврат налога уплачиваются проценты за просрочку исполнения обязательства.

В постановлении ФАС Московского округа от 19.08.2011 № КА-А40/9377-11 по делу № А40-120910/10-76-685 суд уточнил, что начисление процентов за несвоевременный возврат НДС не зависит от причин пропуска сроков.

Поскольку возможны два способа возмещения НДС, следует обратить внимание на необходимость подачи заявления именно о возврате (а не о зачете) НДС. Только при наличии такого заявления налогоплательщик вправе требовать начисления процентов на основании п. 10 ст. 176 НК РФ. Согласно постановлению Президиума ВАС РФ от 28.11.2006 № 9355/06 по делу № А73-7639/2005-18 возврат подлежащего возмещению НДС возможен при наличии письменного заявления плательщика о возврате налога. До получения такого заявления у налогового органа нет обязанности возвращать налог, подлежащий возмещению, и проценты за просрочку его возврата не начисляются.

**5**

О чем всегда следует помнить налогоплательщикам при взыскании процентов с налогового органа?

Во-первых, о наличии (сохранности) первичных документов, подтверждающих несвоевременный возврат суммы излишне уплаченного, излишнее взыскание или несвоевременное возмещение налога путем возврата.

Во-вторых, о сроке, в пределах которого налогоплательщик может обратиться с соответствующим заявлением о начислении процентов (пропуск установленного законом срока является самостоятельным основанием для отказа в иске).

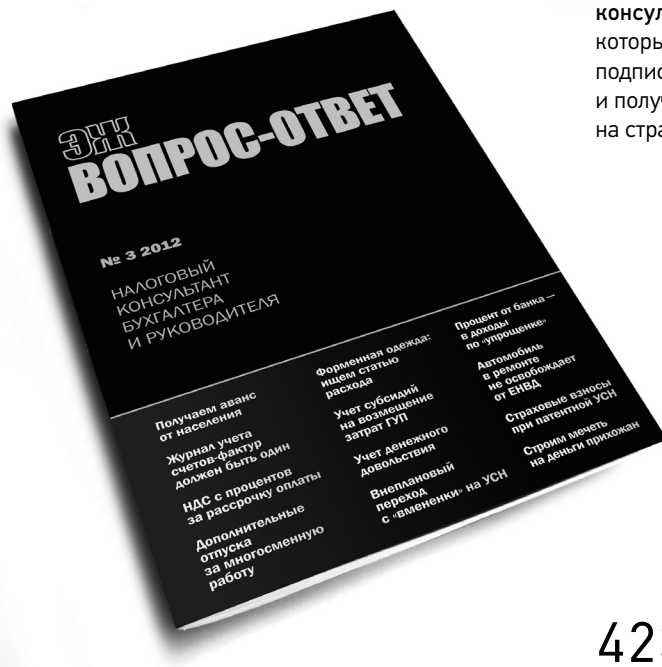


# НАЛОГИ

---

## ПЯТЬ ВОПРОСОВ ПРОФЕССИОНАЛУ

В-третьих, о том, что иски о взыскании процентов с налоговых органов носят имущественный характер. Поэтому при их подаче в суд необходимо уплачивать госпошлину, которая рассчитывается от суммы заявленных требований (в отличие от заявлений о признании недействительным ненормативного акта, действия/бездействия государственного органа, по которым уплачивается фиксированная сумма).



В каждом журнале размещен консультационный талон, который дает право подписчику задать вопрос и получить ответ на страницах журнала

42302

подписной индекс  
в Объединенном каталоге  
«Пресса России»

журнал

# ЭЖ Вопрос-Ответ

Только то, что вы хотите знать  
о налогах, бухгалтерском учете,  
трудовых отношениях,  
правовой защите компаний

реклама

(495) 225-3002, (499) 152-6865  
eg@ekonomika.ru, www.eg-online.ru