

НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

КАК ВЗЫСКАТЬ ПРОЦЕНТЫ С НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИИ: 13 СИТУАЦИЙ

На практике при взыскании процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченной суммы налога или за излишнее взыскание суммы налога налоговым органом у компаний возникает масса вопросов. С какой даты начисляются проценты? Как определить срок исковой давности при обращении в суд? Будет ли сумма налога считаться переплатой, если налог перечислен по требованию инспекции или до выставления такого требования? Ответы на эти и другие вопросы вы найдете в нашей подборке.

////////////////////////////////////

ДМИТРИЙ МАНУЙЛОВ, ЮРИСТ ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО И ТАМОЖЕННОГО ПРАВА ЮРИДИЧЕСКОЙ ФИРМЫ «ЮСТ»



НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

1 С какой даты начислять проценты

Проценты за несвоевременный возврат излишне уплаченной суммы налога начисляются с даты, когда налоговый орган должен был вернуть налог.

Так, суд установил, что заявление о возврате было подано налогоплательщиком до истечения срока камеральной проверки уточненной декларации. Как указал суд, проценты за несвоевременный возврат налога должны исчисляться с даты, следующей за днем, в который истек месячный срок на возврат налога. При этом месячный срок на возврат исчисляется со дня завершения камеральной проверки (три месяца с даты представления уточненной декларации) (постановление ФАС Московского округа от 31.03.2011 № КА-А40/1856-10 по делу № А40-75515/10-20-393).

В другом случае суд не принял довод инспекции о том, что проценты должны начисляться с момента вступления в силу решения суда, которым отказ в возврате налога признан незаконным. При этом суд указал, что проценты начисляются с момента, когда налоговый орган должен был вернуть налог (постановление ФАС Поволжского округа от 07.12.2010 по делу № А55-7346/2010).

2 Кто начисляет проценты

Налоговые органы обязаны самостоятельно рассчитать проценты за просрочку возврата налогов

Суд указал следующее: довод инспекции о том, что заявление общества о начислении процентов подано в налоговый орган за пределами трехлетнего срока на возврат сумм налога, рассматривался и был обоснованно отклонен судами трех инстанций.

Аргумент: по смыслу ст. 176 НК РФ при наличии соответствующего заявления налогоплательщика о возврате сумм налога и оснований для этого возврата начисление процентов в случае нарушения срока возврата является обязательным для налогового органа. Более того, данная статья не предусма-



НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

твивает обязанности налогоплательщика подавать заявление о начислении ему процентов за нарушение сроков возврата налога (Определение ВАС РФ от 27.07.2010 № ВАС-9664/10).

3 Налог излишне перечислен по требованию налоговиков

Налогоплательщики нередко сталкиваются с вопросом, является ли излишне взысканной сумма налога (сбора, пеней, штрафа), если она была перечислена налогоплательщиком во исполнение требования об уплате налога (ст. 78 и 79 НК РФ), впоследствии признанного судом недействительным.

В случае когда сумма налога была излишне уплачена налогоплательщиком, зачет или возврат этой суммы производится по общему правилу без начисления процентов (п. 2 ст. 78 НК РФ). Проценты начисляются только при нарушении инспекцией сроков возврата излишне уплаченного налога (п. 6 и 10 ст. 78 НК РФ).

Если же сумма налога была излишне взыскана налоговым органом, она возвращается с процентами, которые начисляются на данную сумму со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата (п. 5 ст. 79 НК РФ).

В Налоговом кодексе РФ не указано, как квалифицировать сумму налога (сбора, пеней, штрафа), которая добровольно была перечислена налогоплательщиком на основании выставленного инспекцией требования об уплате налога, которое впоследствии было признано недействительным. В редакции Налогового кодекса РФ до 2007 г. также не было разъяснений по этому вопросу.

Конституционный суд РФ указал, что сумма, перечисленная налогоплательщиком по требованию об уплате налога, является излишне взысканной. При ее возврате инспекция должна начислить проценты в соответствии со ст. 79 НК РФ. Аналогичный подход нашел отражение в арбитражной практике. Суды согласились с тем, что сумма налога, уплаченная по требованию инспекции, впоследствии признанно-м судом недействительным, является излишне взысканной.

НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

Как указал КС РФ в Определении от 27.12.2005 № 503-О положение ст. 79 НК РФ предполагает обязанность налоговых органов осуществить возврат сумм налога, перечисленных налогоплательщиком в бюджет на основании требования об уплате налога, признанного впоследствии незаконным (недействительным), с начисленными на них процентами. Аналогичные выводы содержит постановление Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04. Указанные постановление Президиума ВАС РФ и Определение КС РФ вынесены в период действия прежней редакции ст. 79 НК РФ, в которой правило о возврате излишне взысканных сумм с процентами было установлено п. 4. Однако действующий п. 5 ст. 79 НК РФ содержит аналогичную норму. Поэтому упомянутые судебные вердикты актуальны и сегодня.

4 Налог излишне перечислен до выставления инспекцией требования

Еще один практический вопрос: является ли излишне взысканной сумма налога (сбора, пеней, штрафа), если она была уплачена налогоплательщиком до выставления соответствующего требования (ст. 78, 79 НК РФ)?

По данному вопросу есть две точки зрения. Согласно первой точке зрения (ее придерживаются налоговики) такие суммы не считаются излишне взысканными и проценты на них не начисляются.

В то же время есть судебные акты, в том числе постановление Президиума ВАС РФ, согласно которым сумма налога признается излишне взысканной, если она перечислена налогоплательщиком до выставления требования об уплате налога.

Так, Президиум ВАС РФ рассмотрел ситуацию, в которой налогоплательщик уплатил задолженность до выставления инспекцией требования. Суд указал, что определение сумм налогов как излишне уплаченных или взысканных производится в зависимости от основания их уплаты: на основании декларации или решения по результатам проверки. При этом способ уплаты (самостоятельно налогоплательщиком или путем применения инспекцией мер по принудительному взысканию) не имеет значения. Также отмечено, что налогоплательщик вправе

НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

исполнить решение до его вступления в силу. И если налогоплательщик не согласен с решением инспекции, он не может признаваться добровольно исполнившим обязанность по уплате налога. Лица, самостоятельно исполнившие решения налоговых органов, не могут быть поставлены в худшие условия по сравнению с лицами, в отношении которых такие решения исполнялись принудительно (постановление Президиума ВАС РФ от 24.04.2012 № 16551/11 по делу № А41-36076/10).

5 Отказ в возврате налога не обжалован: можно ли взыскать проценты в суде?

Налогоплательщики иногда не обжалуют отказ налогового органа в возврате излишне уплаченного налога (п. 6, 10 ст. 78 НК РФ). Подлежат ли в такой ситуации начислению и взысканию проценты за несвоевременный возврат суммы переплаты?

Согласно п. 6 ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению (с 1 августа 2012 г. также по заявлению, представленному в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи) налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. При нарушении этого срока на сумму, не возвращенную вовремя, начисляются проценты (п. 10 ст. 78 НК РФ). До 2007 г. аналогичные нормы содержал п. 9 ст. 78 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ не содержит норм, препятствующих обращению налогоплательщика в суд с заявлением о взыскании процентов за несвоевременный возврат переплаты без обжалования решения об отказе произвести зачет. Есть судебные акты, согласно которым налогоплательщику подлежат выплате проценты за несвоевременный возврат переплаты, даже если он не обжаловал отказ инспекции в возврате налога.

Так, суд отклонил довод инспекции о том, что нет оснований для начисления процентов, поскольку налогоплательщик не обжаловал решение об отказе в возврате излишне уплаченного налога. Как указал суд, действующим законодательством



НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

начисление процентов не поставлено в зависимость от того, было ли обжаловано решение об отказе в возврате налога (постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.06.2011 по делу № А56-48816/2010).

В другом случае суд отклонил довод инспекции о том, что налогоплательщик может взыскать проценты за несвоевременный возврат переплаты, только если он обжаловал отказ инспекции в проведении такого возврата (зачета). Суд пришел к выводу, что право налогоплательщика на взыскание процентов не зависит от того, обжаловалось им ранее решение налогового органа об отказе в возврате (зачете) или нет (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.03.2008 № Ф04-1478/2008(1651-А81-34) по делу № А81-1000/2007).

6

Нужно ли обжаловать бездействие налоговиков при задержке возврата налога

Следующий вопрос, на который нередко приходится отвечать на практике: должен ли налогоплательщик до подачи в суд заявления о взыскании процентов за несвоевременный возврат суммы переплаты обжаловать бездействие инспекции, выразившееся в задержке возврата излишне уплаченного налога (п. 6 и 10 ст. 78 НК РФ)?

Налоговый кодекс РФ не содержит норм, препятствующих обращению налогоплательщика в суд с заявлением о взыскании процентов за несвоевременный возврат без предварительного обжалования бездействия инспекции, выразившегося в задержке возврата налога. Есть судебный акт, согласно которому налогоплательщик может обратиться в суд с иском о взыскании процентов, даже если до этого не обжаловалось бездействие инспекции, выразившееся в задержке возврата налога.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа отклонил доводы инспекции о том, что налогоплательщик до обращения в суд о взыскании процентов должен был обжаловать бездействие инспекции, выразившееся в задержке возврата переплаты. Кассационная инстанция пришла к выводу, что налогоплательщик сам может выбрать способ защиты своих прав и



НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

вправе, не оспаривая бездействие налогового органа, обратиться с самостоятельным иском о взыскании с инспекции процентов за несвоевременный возврат переплаты (постановление ФАС Центрального округа от 11.03.2009 по делу № А54-1790/2008-С2).

7 Отказное решение инспекции признано незаконным

Начисляются ли проценты с момента признания судом решения инспекции об отказе в возмещении налога незаконным (п. 10 ст. 176 НК РФ)? В судебной практике указывается, что принятие налоговым органом незаконного решения равнозначно непринятию решения. Поэтому, если суд признал незаконным решение об отказе в возмещении, срок возврата налога и начисления процентов соответственно отсчитывается с даты, установленной для вынесения решения налоговым органом.

Суд указал, что 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 (постановление Президиума ВАС РФ от 20.03.2012 № 13678/11 по делу № А27-15478/2010).

8 Кто обязан выплатить проценты

Вопрос о том, на ком лежит обязанность по выплате процентов (п. 10 ст. 176 НК РФ), далеко не праздный. На практике налоговые органы нередко отказываются выплачивать проценты, ссылаясь на то, что такой обязанности для них в НК РФ не предусмотрено. Кроме того, иногда инспекции указывают, что в их обязанности входит только начисление процентов и отражение их на лицевом счете плательщика, а не реальное перечисление денег на счет плательщика.

Есть примеры судебных решений, в которых отмечается, что обязанность по начислению и выплате процентов за несвоевременный возврат НДС лежит именно на налоговом органе.



НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

Так, суд указал, что именно налоговая инспекция обязана обеспечить выплату налогоплательщику процентов, предусмотренных ст. 176 НК РФ (постановление ФАС Московского округа от 09.08.2011 № КА-А40/8453-11 по делу № А40-115833/10-140-639). Аналогичные выводы содержат постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 03.07.2006 № Ф04-4028/2006(24132-А27-33) по делу № А27-42422/05-2 и Московского округа от 18.09.2007, 19.09.2007 № КА-А40/9580-07 по делу № А40-2746/07-151-11).

9 Заявление о возврате НДС подано после завершения камералки

С какого дня начисляются проценты, если заявление о возврате НДС, подлежащего возмещению, подано после завершения камеральной проверки (п. 10 ст. 176 НК РФ)? В Налоговом кодексе РФ нет ответа на этот вопрос. Но есть судебные решения, в которых указано, что если заявление о возврате налога представляется после окончания проверки, при просрочке возврата налога проценты исчисляются по истечении 12 дней с момента подачи данного заявления.

Так, суд указал, что проценты за несвоевременный возврат НДС начинают исчисляться 20 апреля 2010 г., то есть по истечении 12 дней после подачи заявления о возврате (1 апреля 2010 г.) (если оно подано после окончания установленного законом трехмесячного срока для проверки) (постановление ФАС Московского округа от 24.06.2011 № КА-А40/6152-11 по делу № А40-101627/10-90-521). В обоснование своей позиции суд сослался на правовую позицию Президиума ВАС РФ, изложенную в постановлении от 29.11.2005 № 7528/05.

10 Налоговики ссылаются на отсутствие средств в бюджете

Из положений ст. 78, 79, 176 и 203 НК РФ следует, что обязанность по начислению и выплате процентов не поставлена в зависимость от оснований несвоевременного возврата (бездействие налогового органа, нарушение сроков возврата Федеральным казначейством либо отсутствие средств в бюджете) (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.01.2010 по делу № А56-17835/2009).



НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

Несвоевременный возврат суммы излишне уплаченного налога налогоплательщику по причине отсутствия средств в бюджете является основанием для начисления сумм процентов за несвоевременное осуществление возврата излишне уплаченных сумм налогов (см. письмо Минфина России от 01.08.2007 № 03-02-07/2-136).

11 Как определить срок исковой давности при взыскании процентов

Статья 176 НК РФ не содержит положений о сроках, в пределах которых налогоплательщик может предъявить иск о начислении и уплате процентов. Исходя из сложившейся судебной практики, при рассмотрении таких заявлений подлежит применению общий срок исковой давности, который составляет три года (ст. 196 ГК РФ).

Так, кассационная инстанция указала, что суд при рассмотрении спора обоснованно исходил из того, что на требование о взыскании процентов распространяется общий срок исковой давности, установленный в три года (постановление ФАС Московского округа от 14.09.2006, 15.09.2006 № КА-А41/7140-06 по делу № А41-К2-583/06).

Заявленное обществом требование об обязанности налогового органа начислить и обеспечить выплату ему процентов за несвоевременный возврат НДС 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 ГК РФ (постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.09.2007 по делу № А56-5290/2007).

Таким образом, согласно сложившейся судебной практике требования о взыскании процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных сумм вытекают из публично-правовых отношений, однако носят имущественный характер, поэтому действие п. 4 ст. 198 АПК РФ на них не распространяется.

Суд указал, что требования о взыскании процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных сумм хотя и вытекают из публично-правовых отношений, но носят имущественный

НАЛОГИ

ПРАКТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ

характер, поэтому норма п. 4 ст. 198 АПК РФ в этом случае не действует (постановление Президиума ВАС РФ от 31.01.2006 № 9316/05 по делу № А56-33002/2004). Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Московского округа от 10.03.2009 № КА-А40/1105-09 по делу № А40-39273/08-109-74, от 20.02.2009 № КА-А40/552-09 по делу № А40-39280/08-111-106, от 16.01.2008 № КА-А40/14329-07 по делу № А40-27682/07-116-92.

12 С какого момента исчисляется трехлетний срок исковой давности

Указанный срок исчисляется со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о возврате излишне взысканной суммы без процентов. Это объясняется тем, что налоговый орган должен начислить и уплатить проценты самостоятельно.

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 указал, что налогоплательщик мог узнать о нарушении своего права на получение процентов в тот момент, когда инспекция произвела возврат без соответствующих процентов. Поэтому трехлетний срок для обращения в суд исчисляется с момента возврата сумм излишне взысканного налога, пеней, штрафа (постановления 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).

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

13 В каком размере должна уплачиваться государственная пошлина при подаче иска о взыскании процентов с налогового органа

Поскольку это имущественный иск (см. ответ на вопрос 11), то государственная пошлина должна уплачиваться в процентах от суммы иска, но не более 200 000 руб. (подп. 1 п. 1 ст. 333.21 НК РФ).