

УДК 347.9

## Отказ в возмещении НДС: обязателен ли досудебный порядок обжалования?

**Михайлова Ю. Н.,**

заместитель руководителя департамента налогового консультирования  
и разрешения налоговых споров «КСК групп»

*Если заявителем не соблюден досудебный порядок урегулирования спора в случаях, когда это предусмотрено федеральным законом, арбитражный суд оставляет заявление налогоплательщика без рассмотрения (ч. 1 ст. 191, ч. 1 ст. 148 АПК РФ). Последствия оставления заявления без рассмотрения предусмотрены в ст. 149 АПК РФ.*

**Ключевые слова:** возмещение НДС; досудебный порядок обжалования; налоговые проверки.

## Refusal to refund VAT: is the pre-trial order of the appeal mandatory?

**Mikhailova Yu.,**

Deputy Head of Tax Advice and Resolution of Tax Disputes Department of CSC groups

*If the applicant has not complied with the pre-trial procedure for settling a dispute in the cases when it is provided by federal law, the tribunal reserves application of the taxpayer without consideration (Part 1 of Art. 191, Part 1, Art. 148 APC). Consequences of leaving the application without consideration are provided in Art. 149 APC RF.*

**Key words:** recovery of VAT; pre-trial order of appeal; tax audits.

С 1 января 2009 г. действует обязательный досудебный порядок обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, введенный в действие Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ (п. 5 ст. 101.2 НК РФ). Именно с этого момента перед налогоплательщиками впервые возник вопрос, обозначенный в названии настоящей статьи: обязателен ли досудебный порядок обжалования решений налогового органа об отказе (частичном отказе) в возмещении НДС?

Дело в том, что НК РФ не предусматривает специального порядка принятия решения об отказе в возмещении НДС полностью или в части. В соответствии со ст. 176 НК РФ решение о возмещении или об отказе в возмещении НДС из бюджета принимается налоговым органом одновременно с решением о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по результатам рассмотрения материалов камеральной проверки, для которых в силу п. 5 ст. 101.2 НК РФ досудебное обжалование обязательно.

При этом норм, обязывающих налогоплательщика обжаловать в вышестоящий налоговый орган решение об отказе в возмещении НДС, НК РФ не содержит, как и не содержит запрета на обжалование решения об отказе в возмещении НДС отдельно от решения о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности.

Указанная непоследовательность законодателя использовалась налогоплательщиками, которые с целью соблюдения установленного АПК РФ сокращенного трехмесячного срока на судебное обжалование ненормативного акта, нарушающего права организации, обращались с заявлениями о признании решения об отказе в возмещении НДС из бюджета непосредственно в суд, минуя вышестоящий налоговый орган. При этом при оценке доводов налогового органа о несоблюдении налогоплательщиком досудебного порядка обжалования, суды часто вставали на сторону налогоплательщика.

Аргументы судов, как правило, сводились к следующему:

— из буквального содержания п. 5 ст. 101.2 НК РФ следует, что предусмотренный в ней порядок обжалования касается не любых решений налогового органа, а только решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

— в случае, когда налогоплательщик оспаривает решение об отказе в возмещении суммы НДС, то есть иное по своей правовой природе решение налогового органа, нежели решения, указанные в п. 5 ст. 101.2 НК РФ, установленная обязательная досудебная процедура урегулирования спора не применяется (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.03.2011 по делу № А33-8736/2010 (определением ВАС РФ от 04.08.2011 № ВАС-9678/11 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ); постановления ФАС Московского округа от 14.02.2011 № КА-А40/125-11 по делу № А40-36400/10-4-160; от 27.01.2011 № КА-А40/16646-10 по делу № А40-153236/09-108-1154; ФАС Северо-Западного округа от 29.07.2010 по делу № А56-59126/2009; ФАС Поволжского округа от 25.05.2010 по делу № А55-34141/2009).

Однако в арбитражной практике нередко встречалось и противоположное мнение: заявление налогоплательщика о признании недействительным решения об отказе в возмещении, если оно не было обжаловано в досудебном порядке, подлежит оставлению судом без рассмотрения (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.09.2010 по делу № А19-5572/10; ФАС Волго-Вятского округа от 17.05.2010 по делу № А43-22035/2009 (определением ВАС РФ от 07.09.2010 № ВАС-11761/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ). Последний подход получил поддержку и со стороны ВАС РФ.

Впервые данную точку зрения ВАС РФ высказал в 2010 г., затем неоднократно подтвердив ее в определениях об отказе передачи дела в Президиум ВАС РФ (определения от 27.12.2010 № ВАС-17149/10, от 28.01.2011 № ВАС-18535/10, от 26.05.2011 № ВАС-798/11 и от 18.07.2011 № ВАС-3421/11).

Отсутствие единообразия в толковании и применении арбитражными судами положений НК РФ при решении вопроса о пра-

ве налогоплательщика обжаловать решение налогового органа об отказе в возмещении НДС непосредственно в суд без предварительного обжалования в вышестоящий налоговый орган, стало причиной для принятия ВАС РФ к надзорному производству заявления ЗАО «Агротехмаш-Т» по делу № А64-1616/2010.

В результате Президиумом ВАС РФ в постановлении от 24.05.2011 № 18421/10 была сформирована правовая позиция, согласно которой несоблюдение досудебного порядка обжалования решения об отказе в возмещении НДС является основанием для оставления арбитражным судом заявления налогоплательщика без рассмотрения.

Аргументируя свою позицию, ВАС РФ указал следующее.

По результатам рассмотрения материалов камеральной проверки налоговый орган выносит решение о привлечении (отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. В зависимости от характера и объема выявленных в ходе проверки нарушений налоговый орган одновременно с этим решением принимает также:

— решение, констатирующее размер суммы налога, необоснованно заявленной налогоплательщиком к возмещению;

— решение об отказе полностью или частично в возмещении заявленной суммы налога;

— решение о частичном возмещении соответствующей суммы. Решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с п. 5 ст. 101.2 и п. 1 ст. 138 НК РФ может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган.

Указанными нормами установлен обязательный досудебный порядок обжалования решений, принимаемых по результатам налоговых проверок. В силу этого решение об отказе в возмещении НДС и решение о частичном возмещении суммы налога, как основанные на установленных в ходе проверки обстоятельствах, могут быть обжалованы в суд только после рассмотрения вышестоящим налоговым органом апелляционной жалобы налогоплательщика, который должен проверить доводы и обстоятельства, явившиеся основанием как для отказа в возмещении, так и для принятия решения о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности».

Данное постановление содержит оговорку о том, что вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ, если для этого нет других препятствий.

Анализ арбитражной практики, складывающейся после 24.05.2011, показал, что арбитражные суды следуют правовой позиции Президиума ВАС РФ, оставляя без рассмотрения требования налогоплательщиков о признании недействительным решения налогового органа об отказе/частичном отказе в возмещении НДС, если данное реше-

ние не было обжаловано в вышестоящий налоговый орган. Необходимо отметить, что постановление Президиума ВАС РФ от 24.05.2011 № 18421/10, к сожалению, не расставило все точки над «i» в вопросе о досудебном обжаловании решений налогового органа об отказе/частичном отказе в возмещении НДС.

Дело в том, что Президиумом ВАС в постановлении от 24.05.2011 № 18421/10 рассмотрена конкретная ситуация, когда налогоплательщик обжаловал в суд только решение налогового органа об отказе в возмещении НДС, которое не было обжаловано им в досудебном порядке. Однако на практике возникают ситуации, когда налогоплательщики, в отношении которых были приняты решения о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности и об отказе в возмещении НДС, в досудебном порядке в силу п. 5 ст. 101.2 НК РФ обжалуют только решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности.

При этом возникает вопрос: *считается ли досудебный порядок соблюденным при обжаловании в суд решения об отказе в возмещении НДС, если налогоплательщик подавал жалобу в вышестоящий налоговый орган только на решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности?*

Существующая арбитражная практика не дает однозначного ответа на данный вопрос.

Арбитры ФАС Центрального округа придерживаются мнения, что заявление налогоплательщика о признании недействительным решения об отказе в возмещении НДС подлежит оставлению без рассмотрения, если налогоплательщик обжаловал в досудебном порядке только решение о привлечении к ответственности /об отказе в привлечении к ответственности (постановления ФАС Центрального округа от 11.10.2011 по делу № А14-8855/2010/310/28; ФАС Центрального округа от 31.10.2011 по делу № А64-1718/2010). К иному мнению пришли судьи ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 20.09.2011 по делу № А56-64916/2010, указав, что «обстоятельства, послужившие основанием для отказа в возмещении НДС, были изложены в решении об отказе в привлечении к ответственности, которое налогоплательщик обжаловал в досудебном порядке. Суд, ссылаясь на постановление Президиума ВАС РФ от 24.05.2011 № 18421/10, пришел к выводу о соблюдении обществом досудебного порядка урегулирования спора, предусмотренного п. 5 ст. 101.2 НК РФ». Аналогичные выводы содержит постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 07.07.2011 по делу № А32-13441/2010.

Нередки случаи, когда налогоплательщики, в отношении которых были приняты решения о привлечении к налоговой ответственности и об отказе в возмещении НДС, обжалуют в суд одновременно оба решения. Однако в досудебном порядке ими обжалуется только решение о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) (п. 5 ст. 101.2 НК РФ).

Считается ли в данной ситуации досудебный порядок обжалования соблюденным?

Прямого ответа постановление Президиума ВАС РФ от 24.05.2011 № 18421/10 на данный вопрос не содержит. Складывающаяся арбитражная практика также не отличается единством подходов. Так, ФАС Дальневосточного округа, установив, что налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании недействительными решения об отказе в привлечении к ответственности, принятого по нему в апелляционном порядке решения УФНС, а также решения об отказе в возмещении НДС, которое обществом в вышестоящий налоговый орган не обжаловалось, отменил акты нижестоящих судов, указав следующее. Выводы, обозначенные в постановлении Президиума ВАС РФ № 18421/10, применяются в отношении дел со схожими фактическими обстоятельствами.

В данном случае обстоятельства не являются схожими. Налогоплательщик обжаловал в досудебном порядке решение об отказе в привлечении к ответственности, принятое по тому же акту, что и решение об отказе в возмещении. Поэтому досудебный порядок считается соблюденным (постановление ФАС Дальневосточного округа от 28.07.2011 № Ф03-1359/2011 по делу № А51-14264/2010).

Аналогичные выводы содержатся и в постановлении ФАС Поволжского округа от 04.10.2011 по делу № А65-29283/2010, ФАС Западно-Сибирского округа от 30.06.2011 № 03-11284/2010, ФАС Уральского округа от 09.06.2011 № Ф09-2572/11-С2. В то же время ФАС Северо-Западного округа, установив, что до обращения в суд о признании недействительными решений о привлечении к ответственности и об отказе в возмещении НДС налогоплательщик в досудебном порядке обжаловал в вышестоящий налоговый орган только решение об отказе в привлечении к ответственности, ссылаясь на постановление Президиума ВАС РФ от 24.05.2011 № 18421/10, пришел к выводу о том, что обществом не соблюден обязательный досудебный порядок обжалования решения об отказе в возмещении НДС, что влечет оставление данного требования без рассмотрения (постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.12.2011 по делу № А56-11657/2011). Аналогичные выводы содержатся и в постановлении ФАС Центрального округа от 16.01.2012 по делу № А08-10185/2009-1.

Таким образом, арбитражная практика складывается по пути обязательного досудебного обжалования решений налогового органа, выносимых в порядке ст. 176 НК РФ. Поэтому налогоплательщики, планирующие в судебном порядке обжаловать решение налогового органа об отказе (частичном отказе) в возмещении НДС, должны соблюсти процедуру досудебного обжалования данного ненормативного акта налогового органа. В противном случае есть риск того, что соответствующее требование налогоплательщика будет отставлено судом без рассмотрения.

При этом необходимо отметить, что налогоплательщик, обращаясь в суд за защитой своего права на возмещение НДС, вправе предъявить как требование неимущественного характера – о признании недействительным (незаконным) решения (бездействия) налогового органа, так и требование имущественного характера – о возмещении суммы НДС.

Анализ арбитражной практики позволяет сделать вывод, что в отношении имущественного требования досудебный порядок, предусмотренный ст. 101.2 НК РФ, и правовая позиция, изложенная в постановлении Президиума ВАС РФ от 24.05.2011 № 18421/10, не применяются. При этом если налогоплательщиком предъявлено в суд только требование о возмещении НДС, то суд обязан рассмотреть это требование по существу и проверить законность и обоснованность мотивов отказа, изложенных в решении налогового органа вне зависимости от оспаривания решения об отказе в возмещении НДС, поскольку применительно к п. 3 ст. 79 НК РФ такое требование может быть предъявлено в суд в течение трех лет считая со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на возмещение НДС.

Самостоятельная подача имущественного иска в течение трехлетнего срока является дополнительной гарантией реализации конституционного права налогоплательщика на судебную защиту. Если бы право налогоплательщика на подачу имущественного иска было обусловлено исключительно судебным оспариванием ненормативного акта (т. е. имущественный иск был бы лишен самостоятельного значения), то тем самым не достигалась бы цель предоставления гарантии реализации права на судебное обжалование в течение трехлетнего срока, поскольку налогоплательщик в любом случае был бы связан трехмесячным сроком на подачу неимущественного иска. Право на возврат излишне взысканного (уплаченного) налога и пени не ставится законом в зависимость от оспаривания ненормативных актов налоговых органов.

Указанный правовой подход отражен в постановлениях ВАС России от 19.04.2006 № 14471/05, от 13.02.2007 № 12943/06 и постановлении Пленума ВАС России от 18.12.2007 № 65 «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение НДС, по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0%».

Таким образом, в настоящее время налогоплательщики могут обойти требование НК РФ об обязательном досудебном обжаловании решений налогового органа, вынесенных по результатам налоговых проверок, через подачу имущественных исков (постановления ФАС Московского округа от 25.09.2012 № А40-126873/11-107-522, ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2012 № А44-2201/2011, ФАС Волго-Вятского округа от 05.12.2011 по делу № А82-636/2011).

## Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ.