

УДК 336.225.6

## Несвоевременный возврат НДС: нужно ли начислять проценты?

**Пьянченкова Т. В.,**

заместитель директора Департамента правового консалтинга  
и налоговой практики «КСК групп»

*Рассмотрена практика решения налоговых споров по вопросу начисления процентов при несвоевременном возврате НДС.*

**Ключевые слова:** возврат НДС, начисление процентов, срок возврата НДС.

## Late return of VAT: whether to charge interest?

**Pyanchenkova T.,**

Deputy Director of the Legal Consulting  
CSC and tax practice groups

*The practical solutions of tax disputes on the interest accrual for late return of VAT.*

**Key words:** VAT refund, interest, term of VAT refund.

В случае если налогоплательщику налоговый орган по той или иной причине просрочил возврат НДС, начислять проценты можно и нужно как в случае просрочки возврата излишне уплаченного НДС (ст. 78 НК РФ), так и в случае возмещения НДС путем возврата в порядке ст. 176 НК РФ. При этом начисление процентов в налоговом учете налогоплательщику ничем не грозит, т. к. проценты за несвоевременный возврат налогов не учитываются во внереализационных доходах при исчислении налога на прибыль в отличие от процентов за нарушение договорных обязательств (подп. 12 п. 1 ст. 251, п. 3 ст. 250 НК РФ).

Проценты начисляются при нарушении сроков возврата на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, если нарушены сроки зачета, то проценты не начисляются.

Такой вывод сформулирован и в судебной практике. Чем на практике оборачивается для налогоплательщиков декларированное НК РФ право на проценты за несвоевременный возврат НДС? Готовы ли налоговые органы расставаться с процентами, рассмотрим на примерах из судебной практики.

Налогоплательщик может столкнуться с такой ситуацией: налоговый орган принял решение об отказе в возмещении НДС, которое в судебном порядке признано недействительным.

С какого момента нужно начислять проценты: с момента вступления в силу судебного акта или с момента, когда в силу закона НДС подлежал возврату?

Президиум ВАС РФ неоднократно высказывал позицию, что проценты начисляются с того момента, когда сумма НДС должна быть возвра-

щена в силу закона, если бы налоговый орган своевременно принял надлежащее решение (постановления Президиума ВАС РФ от 20.03.2012 № 13678/11 по делу № А27-15478/2010; от 27.02.2007 № 13584/06 по делу № А56-1789/2005; от 29.11.2005 № 7528/05 по делу № А19-20572/04-43, от 21.12.2004 № 10848/04 по делу № А12-2538/04-с21).

ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 24.02.2011 № Ф03-439/2011 прямо указал на то, что проценты за несвоевременный возврат подлежащего возмещению НДС начисляются с того момента, когда НДС подлежал возврату в силу закона, если бы налоговый орган своевременно принял надлежащее решение, а не после вступления в законную силу решения арбитражного суда, которым решение инспекции об отказе в возмещении налога признано недействительным.

Аналогичные выводы сделаны в постановлениях ФАС Московского округа от 31.05.2012 по делу № А40-107697/11-90-453; от 24.11.2011 по делу № А41-35843/10; от 02.09.2011 № КА-А40/9695-11-2 по делу № А40-129216/10-127-750; от 12.05.2011 № КА-А40/3729-11 по делу № А40-109025/10-140-591.

### **Незаконное решение налогового органа не приостанавливает срок возврата**

В постановлениях ФАС Поволжского округа от 07.12.2010 № А55-7346/2010 и от 07.12.2010 № А55-6872/2010 суд отметил, что положениями налогового законодательства не предусмотрено приостановление срока возврата излишне уплаченного налога в связи с принятием судебного акта и его обжалованием.

Аналогичного мнения придерживается суд в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.07.2010 № А19-457/10. На то, что незаконное решение налогового органа не прерывает течение сроков возврата налога, указал ФАС Московского округа в постановлении от 25.05.2011 № КА-А40/4781-11 по делу № А40-113977/10-127-573.

На практике встречаются случаи, когда налоговики пытаются убедить налогоплательщика и судей в том, что если вынесено решение об отказе в возмещении НДС, то и начислять проценты не нужно.

Мотивация налоговиков следующая: законодательство (ст. 176 НК РФ) не предусматривает начисление процентов, если решение о возмещении налога не выносилось, проценты начисляются только в случаях нарушения сроков принятия решения о возврате налога, другими словами, если в возмещении НДС отказано, то и проценты платить не нужно.

Позиция суда: незаконный отказ = несвоевременный возврат = %.

С данной мотивацией налоговых органов столкнулись налогоплательщики и судьи Северо-Западного округа и Поволжского округа при рассмотрении налоговых споров (постановления ФАС Северо-Западного округа от 22.08.2011 № А21-7830/2010, от 10.03.2010 № А56-63877/2009, ФАС Поволжского округа от 07.06.2011 № А55-19265/2010).

При этом ФАС Северо-Западного округа исходил из того, что признание судом недействительным принятого налоговым органом

решения об отказе (полностью или частично) в возмещении налогоплательщику налога из бюджета свидетельствует о неисполнении налоговым органом обязанности вынести в установленный срок законное и обоснованное решение. Одним из последствий вынесения налоговым органом незаконного решения является несвоевременный возврат из бюджета причитающихся налогоплательщику денежных средств, в связи с чем последний имеет право на компенсацию материальных потерь от несвоевременного получения налоговой выгоды. Такой компенсацией являются проценты, предусмотренные ст. 176 НК РФ. Аналогичная позиция изложена ФАС Поволжского округа.

О том, как можно использовать нормы НК РФ, наглядно показывает один судебный прецедент. Дело в том, что за просрочку возврата излишне уплаченного НДС проценты начисляются за каждый календарный день нарушения срока возврата (п. 10 ст. 78 НК РФ), а за просрочку возмещения НДС в порядке ст. 176 НК РФ такого указания нет, определен только размер процентов (ставка рефинансирования Банка России, действовавшая в дни нарушения срока возмещения, п. 10 ст. 176 НК РФ). Это попытались использовать налоговики, предложив при расчете процентов учитывать только рабочие дни в соответствии со ст. 6.1 НК РФ. ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 17.08.2010 № А53-27431/2009 указал, что, поскольку проценты являются компенсацией потерь налогоплательщика в результате задержки возврата налога, проценты начисляются за каждый календарный день просрочки, а не только за рабочие дни. Положения ст. 6.1 НК РФ к рассматриваемому случаю неприменимы.

Налоговые органы проявляют изобретательность в поиске причин, по которым задерживается возврат НДС и не уплачиваются проценты, однако убедить судей, как правило, не получается, и проценты за несвоевременный возврат в любом случае взыскиваются. Однако на прохождении всех судебных инстанций налогоплательщик тратит немало времени.

Не имеет значения, по чьей вине произошла просрочка возврата налога – налогового органа или УФК, налогоплательщик имеет право на проценты. Об этом сказано в постановлении ФАС Московского округа от 17.05.2011 по делу № А40-126423/10-107-706: «В случае если срок возврата НДС был нарушен в связи с несвоевременным исполнением решения о возмещении НДС УФК, проценты за несвоевременное возмещение НДС подлежат начислению в общем порядке, поскольку наличие или отсутствие уважительной причины пропуска срока возврата НДС, в том числе из-за несогласованности действий органов исполнительной власти, ответственных за исполнение требований о возврате налога из бюджета, не имеет значения для начисления процентов за просрочку возврата налога».

В постановлении ФАС Московского округа от 19.08.2010 № КА-А40/9260-10 по делу № А40-161524/09-129-1240 суд не принял аргумент налоговой инспекции о том, что она не была извещена о дате фактического возврата от Казначейства, указав что данное обстоятельство не влияет на право налогоплательщика на проценты в случае просрочки возврата НДС.

В постановлении ФАС Московского округа от 10.01.2008 №КА-А41/13842-07 по делу №А41-К2-4259/07 суд не принял во внимание затруднения, возникшие при документообороте между налоговыми органами. Также судей не интересуют и ссылки налоговиков на мероприятия по проверке контрагентов, необходимость сверки расчетов с налогоплательщиком (постановления ФАС Поволжского округа от 20.09.2007 по делу №А65-3635/2007-СА2-34, ФАС Московского округа от 14.04.2006, 13.04.2006 №КА-А40/2944-06 по делу №А40-37755/05-116-313).

### **Частичный возврат НДС: что с процентами?**

На практике может возникнуть ситуация, когда налоговый орган отказывает в возмещении части сумм НДС. Встает вопрос, можно претендовать на проценты, если просрочен возврат другой части НДС, в отношении которой претензии налоговым органом не заявлены.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 20.03.2012 №13678/11 по делу №А27-15478/2010 дал утвердительный ответ: «Если налоговым органом предъявлены претензии к части суммы, заявленной к возмещению, налоговый орган не вправе откладывать возврат той части НДС, в отношении которой претензии отсутствуют, до момента вынесения решения по итогам проверки. В отношении такой суммы должны применяться положения пп. 2, 7 и 8 ст. 176 НК РФ: по окончании проверки в течение семи дней должны быть приняты решения о возмещении соответствующей суммы налога на добавленную стоимость и возврате этой суммы налога, оформлено поручение на возврат налога; затем, на следующий день, поручение должно быть направлено в территориальный орган Федерального казначейства, который в течение пяти дней со дня его получения осуществляет возврат налогоплательщику суммы налога на указанный им счет в банке. Начисление процентов начиная с 12-го дня после окончания камеральной налоговой проверки по дате, предшествующую поступлению денежных средств на счет общества в банке, правомерен».

Ранее аналогичный вывод был сформулирован Президиумом ВАС РФ в постановлении от 12.04.2011 №14883/10.

### **Заявления на возврат нет, а проценты есть**

Следует отметить, что редакция ст. 176 НК РФ, которая позволяет осуществлять возврат НДС без подачи заявления, действует с 01.01.2007. Положительная практика начала активно складываться в последние два года. Президиум ВАС РФ в постановлении от 21.02.2012 №12842/11 по делу №А40-137158/10-116-605 указал, что положения ст. 176 НК РФ не связывают исполнение этой обязанности с подачей налогоплательщиком заявления о возврате налога.

Период просрочки исполнения обязанности по возврату налога и начислению процентов начинает исчисляться с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки по дате, предшествующую поступлению суммы денежных средств на счет налогоплательщика в банке,

независимо от факта подачи налогоплательщиком в налоговый орган заявления о возмещении НДС путем возврата. Аналогичная правовая позиция была сформулирована в постановлениях Президиума ВАС РФ от 12.04.2011 № 14883/10, от 17.03.2011 № 14223/10.

В последнем постановлении суд со ссылкой на п. 6 ст. 176 НК РФ указал, что заявление о возврате НДС подается налогоплательщиком при необходимости возратить налог на конкретный банковский счет. При отсутствии такого заявления инспекция, приняв решение о возврате НДС, вправе возратить денежные средства на любой известный ему расчетный счет. Следовательно, отсутствие заявления не снимает с инспекции обязанности возратить налог. Проценты за просрочку возврата также начисляются в общем порядке.

Обзор постановлений Президиума ВАС РФ по налоговым спорам за период с 2010 г. по первое полугодие 2011 г. ФНС России совместно с Минфином России направила для использования в работе нижестоящим органам (письмо от 12.08.2011 № СА-4-7/13193@).

Можно надеяться, что данное письмо будет дополнительным аргументом налогоплательщиков в споре с налоговыми органами. Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС МО от 10.07.2012 по делу № А40-115534/11-75-463, ФАС Поволжского округа от 19.09.2012 по делу № А55-30118/2011, ФАС Московского округа от 19.03.2012 по делу № А40-66009/11-115-212, ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.02.2012 по делу № А19-18327/10.

## **А как быть тем, кто прошел суды и получил отказ?**

Налогоплательщики, которые прошли суды в трех инстанциях, имеют шанс на пересмотр дела по новым обстоятельствам.

ВАС РФ в определении от 19.09.2011 № ВАС-9573/11 со ссылкой на п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ подчеркнул, что судебный акт, оспариваемый в порядке надзора и основанный на положениях законодательства, практика применения которых после его принятия определена либо изменена ВАС РФ в постановлении Пленума ВАС РФ или в постановлении Президиума ВАС РФ, может быть пересмотрен по новым обстоятельствам, если в соответствующем акте Высшего арбитражного суда РФ содержится указание на возможность пересмотра вступивших в законную силу судебных актов в силу данного обстоятельства. Положительный прецедент для налогоплательщиков уже создан: постановление ФАС МО от 23 октября 2012 г. по делу № А40-47952/10-4-260.

## **Если заявление на возврат подано вместе с декларацией**

В НК РФ нет четкого ответа на вопрос, как исчисляется срок, установленный п. 6 ст. 78 НК РФ, если налогоплательщик подал одновременно с заявлением о возврате переплаты и налоговую декларацию. Практика пошла по пути, что в этом случае срок исчисляется с момента окончания камеральной проверки или даты, когда она должна быть завершена согласно ст. 88 НК РФ, а п. 6 ст. 78 НК РФ применя-

ется, если наличие переплаты и ее размер установлены на момент подачи заявления (письмо Минфина России от 15.04.2010 № 03-02-08/24, информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98, постановление ФАС Московского округа от 03.08.2011 № КА-А40/8151-11 по делу № А40-136110/10-107-778, постановление ФАС Уральского округа от 16.07.2012 № Ф09-5401/12 по делу № А47-10544/2011).

## **О сроке исковой давности по требованиям об уплате процентов**

Суды отмечают, что трехгодичный срок исковой давности, установленный ст. 196 ГК РФ, начинает течь с даты фактического перечисления налоговым органом сумм налога без процентов, до этой даты налогоплательщик не может знать о нарушении своего права (определение ВАС РФ от 29.12.2009 № ВАС-16795/09, постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 09.09.2009 № А32-5530/2008-4/149-2009-29/52, определением ВАС РФ отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ от 29.12.2009 № ВАС-16795/09).

## **Список литературы**

1. Налоговый кодекс РФ.

### **Утвержден порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности в территориальные органы Росстата**

Разработан проект приказа Федеральной службы государственной статистики «Об утверждении Порядка представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности в территориальные органы Федеральной службы государственной статистики» (далее – Порядок). Документ размещен на официальном сайте Росстата для проведения независимой экспертизы.

Порядок разработан в целях реализации ч. 4 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и вступает в действие с 1 января 2013 г.

Бухгалтерскую (финансовую) отчетность в территориальные органы Росстата обязаны представлять:

- коммерческие и некоммерческие организации;
- индивидуальные предприниматели, а также адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой;
- представительства и иные структурные подразделения организаций, находящихся на территории РФ, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Отчетность представляется экономическими субъектами (организациями) в территориальные органы Росстата по месту их регистрации до 1 апреля года, следующего за отчетным. Она может быть представлена на бумажном носителе в виде почтового отправления с описью вложения или в электронном виде через специализированных операторов связи.

При представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронном виде экономический субъект не представляет ее в территориальные органы Росстата на бумажном носителе.