



4'2013

НАЛОГИ И налоговое планирование

- Приостановление операций по счетам налоговыми органами
- Взыскание с заказчика услуг НДС, подлежащего уплате в РФ в связи с оказанием услуг иностранным исполнителем
- Особенности судебного спора о возврате излишне уплаченных сумм налога
- Признание сумм налогов излишне взысканными

Журнал «НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ»

№ 4-2013

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Белякова Э. И. —
главный редактор журнала,
к.э.н., член Палаты налоговых
консультантов РФ

Авдийский В. И. —
председатель редакционного
совета, д.э.н., профессор,
заслуженный работник МВД
СССР, зам. проректора по науч-
ным исследованиям и разработ-
кам Финансового университета
при Правительстве РФ, заведую-
щий кафедрой «Анализ рисков
и экономическая безопасность»

Виноградов В. В.,
партнер компании «Прайс-
вотерхаусКуперс Б.В.»
(PricewaterhouseCoopers Russia BV)

Газарян А. В.,
к.э.н., заместитель генерального
директора по аудиту —
руководитель департамента
аудита ЗАО «МКД»

Гончаренко Л. И.,
д.э.н., профессор, проректор
по магистерской подготовке
Финансового университета при
Правительстве РФ,
заведующая кафедрой
«Налоги и налогообложение»

Джальчинов Д. Л.,
руководитель российской
налоговой практики междуна-
родной юридической компании
Salans

Ендовицкий Д. А.,
д.э.н., профессор,
ректор Воронежского государ-
ственного университета

Енина В. В.,
директор компании
«МаркПриор», магистр права
(LL.M, University of Manchester)

Жильцов Д. П.,
заместитель генерального
директора ООО «Росэкспертиза»

Михайлова О. Р.,
к.ю.н., судья Арбитражного суда
г. Москвы в отставке

Панков В. В.,
д.э.н., профессор, заведующий
кафедрой бухгалтерского учета
РЭУ им. Г. В. Плеханова

дарителя и, безусловно, вызовет определенный интерес со стороны налоговых органов. Как одарить клиента и свести сопутствующие налоговые риски к минимуму, рассмотрим в данной статье.

Енина В. В.

Экспортный НДС в Китае62

Механизм возмещения экспортного НДС в Китае отличается прежде всего гибкостью, нацеливающей экспортеров на вывоз товаров с высокой добавленной стоимостью. Плательщикам НДС в КНР признаются организации и физические лица, реализующие на ее территории товары либо поставляющие услуги и материальные средства для обработки и комплектации, а также осуществляющие ввоз товаров в режиме импорта. Рассмотрены практические аспекты возмещения экспортного НДС.

КОНСУЛЬТАЦИИ ЮРИСТА

Давыдов В. С., Старцева О. Н.

**Особенности судебного спора о возврате излишне
уплаченных сумм налога67**

Рассмотрены вопросы возврата суммы излишне уплаченного налога в бюджет (переплаты) с точки зрения ведения спора с налоговым органом в суде; обозначен порядок досудебного урегулирования; сформулированы ключевые аргументы для доказывания; даны рекомендации по формулированию требований о возврате переплаты в судебном порядке.

Мысина А. В.

Обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика77

Вина является обязательным элементом состава налогового правонарушения и необходимым условием привлечения лица к налоговой ответственности. В статье рассмотрены обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения согласно ст. 111 НК РФ.

Андрейкин П. А.

**Признание судебных расходов обоснованными
в целях налогообложения прибыли83**

Ежегодно налоговые органы, обеспечивая поступления в бюджеты различных уровней, при проведении проверок усиливают контроль за полной и своевременностью уплаты налогов со стороны организаций. В результате растут суммы доначислений, которые по результатам проведенных налоговых проверок предприятиям предлагается уплатить в бюджет.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

Штина О. А.

**Экономическая выгода при расчетах по договорам займа,
сумма которых выражена в иностранной валюте88**

Рассмотрен вопрос решения проблемы налогового учета экономической выгоды (убытка) не только для юридических, но и для физических лиц на основе правовых норм, изложенных в постановлении Президиума ВАС РФ №7423/12 от 06.11.2012.

Шишкин Р. Н.

Признание сумм налогов излишне взысканными92

Обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов всеми налогоплательщиками закреплена ст. 57 Конституции Российской Федерации. При этом итоговая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется каждым налогоплательщиком по итогам налогового периода на основе конкретных показателей налоговой базы. На практике часто возникают ситуации, когда выясняется, что уплаченная в бюджет сумма по тем или иным причинам превышает реальный размер налоговой обязанности налогоплательщика. Рассмотрим, в каких случаях наступают указанные ситуации.

Семенова М. В.

**Определение рыночных условий внутригруппового
финансирования: российская практика и зарубежный опыт....98**

Действующее российское законодательство в области трансфертного ценообразования не содержит однозначных предписаний в части определения рыночного уровня процентов по внутригрупповым займам. Однако, чтобы обеспечить соответствие налоговому законодательству, налогоплательщики должны определять свои налоговые обязательства на основе рыночных процентных ставок, а также обосновывать свой подход к их определению. Для этого может быть успешно использован опыт ряда зарубежных юрисдикций, законодательство или правоприменительная практика которых содержит рекомендации по определению рыночного уровня процентных ставок.

МЕРОПРИЯТИЯ И СОБЫТИЯ107

ПОЛОЖЕНИЕ О КОНКУРСЕ109

УДК 336.025

Особенности судебного спора о возврате излишне уплаченных сумм налога

Давыдов В. С.,

адвокат, член совета директоров юридической фирмы «Ди Си Оу», С.-Петербург

Старцева О. Н.,

юрист, юридическая фирма «Ди Си Оу», С.-Петербург

Рассмотрены вопросы возврата суммы излишне уплаченного налога в бюджет (переплаты) с точки зрения ведения спора с налоговым органом в суде; обозначен порядок досудебного урегулирования; сформулированы ключевые аргументы для доказывания; даны рекомендации по формулированию требований о возврате переплаты в судебном порядке.

Ключевые слова: налоги; переплата; налоговый орган; досудебное урегулирование.

Legal advice Features of the litigation for the return of overpaid tax

Davydov V.,

Lawyer, Member of the Board of Directors of the law firm «DCO», St. Petersburg

Startseva O.,

Lawyer, law firm «DCO», St. Petersburg

The article touches upon the questions of refund of overpaid tax to the budget (overpayment) from the point of view of dispute with tax authorities in court, presents the court settlement procedure, formulates key arguments for proof; gives recommendations for the formulation of the requirements for the return of overpayment in court.

Key words: taxes; overpayment; tax authority; pre-trial settlement.

Налогоплательщики имеют право на своевременный возврат (зачет) сумм излишне уплаченных налогов, а налоговый орган обязан осуществлять возврат (зачет) излишне уплаченных сумм налогов (подп. 5 п. 1 ст. 21, подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ).

В предлагаемой статье рассмотрены основные спорные моменты дел о возврате излишне уплаченной суммы налога (переплаты), возникающие в ходе судебного разбирательства, и путь их решения.

Налоговые органы осуществляют возврат переплаты (ст. 78 НК РФ) в следующих случаях, когда:

— выявлена излишняя уплата налогоплательщиком налога (факт переплаты);

— у налогоплательщика нет недоимки по иным налогам соответствующего вида (п. 6 ст. 78 НК РФ запрещает возвращать переплату, если за налогоплательщиком числится недоимка (задолженность));

— налогоплательщик подал заявление о возврате налога в пределах трех лет, исчисляемых с момента уплаты налога (п. 7 ст. 78 НК РФ).

Вместе с тем *налоговое законодательство не связывает возможность возникновения у налогоплательщика переплаты по налогу только с фактом его излишней уплаты и не ограничивает регулирование порядка возврата налога из бюджета исключительно ст. 78 НК РФ.*

В силу правовой позиции КС РФ, выраженной в определении от 21.06.2001 № 173-О, «ст. 78 НК РФ направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, а, напротив, позволяет ему в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу *обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению требования*, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов. В то же время, *данная норма не препятствует налогоплательщику в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства*».

Данная правовая позиция отражена в постановлениях: Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», Президиума ВАС РФ от 08.11.2006 № 6219/06, Президиума ВАС РФ от 28.10.2008 № 5958/08 по делу № А33-20501/2006 и др.

Учитывая правовые позиции КС РФ, изложенные в определении от 21.06.2001 № 173-О, разъяснения Пленума ВАС РФ, изложенные в постановлении от 28.02.2001 № 5, вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться с учетом того, что такое заявление должно быть подано в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишней уплаты налога. То есть в этой ситуации применяется общий срок исковой давности, установленный п. 1 ст. 200 ГК РФ.

Основываясь на положениях НК РФ, позициях высших судов и судебной практике, можно сделать следующие выводы:

Во-первых, при обращении с заявлением в суд о возврате переплаты налогоплательщику необходимо установить и доказать:

- дату, когда возникла переплата;
- дату, когда налогоплательщик узнал о переплате;
- размер переплаты.

Во-вторых, для удовлетворения исковых требований необходимо соблюсти претензионный порядок; общий срок исковой давности.

Претензионный порядок

До обращения в суд необходимо направить заявление в налоговый орган о возврате переплаты в порядке п. 6 ст. 78 НК РФ.

Пленум ВАС РФ ясно высказался о важности подачи такого заявления: «принимая во внимание положения статьи 78 Кодекса, судам необходимо исходить из того, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении

упомянутого выше заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок»¹.

Общий срок исковой давности

Согласно ч. 1 ст. 200 ГК РФ «течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права». Ее пропуск означает отказ в удовлетворении требований налогоплательщика².

Проиллюстрируем эти выводы примерами из практики.

Обстоятельства возникновения переплаты и времени, когда налогоплательщик узнал о факте переплаты

Переплата может возникать в силу различных обстоятельств, как вызванных действиями самого налогоплательщика, так и в той или иной степени независимых от него. Обстоятельства возникновения переплаты непосредственно влияют на момент, когда налогоплательщик о ней узнает. Поэтому суды обращают внимание на фактические обстоятельства дела: «вопрос о том, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишней уплаты налога, подлежит разрешению судом с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела конкретных обстоятельств»³.

Заключая сделки, вступая в отношения с контрагентами, налогоплательщик в той или иной степени становится зависимым от своих контрагентов, не исключая сферу налоговых отношений.

Недобросовестное исполнение контрагентами своих обязанностей может повлечь налоговые последствия для налогоплательщика. Например, переплата может возникнуть в результате подачи уточненной декларации, как в деле № А35-11066/2010, когда контрагент налогоплательщика несвоевременно предоставил последнему первичные документы, подтверждающие право налогоплательщика на применение налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, в результате чего налогоплательщик подал уточненную декларацию с суммами налога на добавленную стоимость, заявленными к возмещению, большими, чем ранее отраженные в первичных декларациях, в результате чего образовалась переплата⁴. В этом деле суд признал момент подачи уточненной декларации моментом, когда налогоплательщик узнал о переплате. Именно с этого момента следует отсчитывать трехгодичный срок давности для обращения в суд.

Среди причин образования переплаты в практике нередки случаи некомпетентности работников налогоплательщика, допускающих ошибки в расчетах при уплате налога в бюджет. В таких случаях моментом, когда налогоплательщик узнал о переплате, считается момент подачи первичной декларации. В этих случаях арбитражные суды не идут навстречу небрежным налогоплательщикам и не удовлетворяют их требования.

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

² Определение об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ № ВАС-18147/2012 от 24.01.2012.

³ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.12.2011 по делу № А58-1512/11.

⁴ Постановление ФАС Центрального округа по делу № А35-11066/2010 от 01.08.2012.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 25.02.2009 № 12882/08 разъяснил следующее: «вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств, в частности, установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога; наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания не пропущенным срока на возврат налога»⁵.

Применяя сформулированную в этом постановлении правовую позицию, Президиум ВАС РФ, на наш взгляд, слишком упростил порядок определения этого времени, когда нашел, что моментом, когда налогоплательщик должен был узнать об излишней уплате налога, является день уплаты налога или день подачи первоначальной налоговой декларации⁶.

Нижестоящие арбитражные суды в своей практике так развили это положение Президиума ВАС РФ: «по настоящему делу установлено, что заявитель уплачивал налоги самостоятельно, в силу чего должен был знать о произведенных переплатах налогов в момент их уплаты, т.е. в период, когда руководитель подписывал декларации с указанием сумм налогов, подлежащих уплате, и платежные поручения. Отсутствие должного контроля за исчислением и уплатой налогов в бюджет, некомпетентность соответствующих работников организации, загруженность работой ее руководителя не может рассматриваться как законное основание для исчисления срока давности не с момента уплаты налогов, а с момента, когда был составлен акт сверки или получен баланс расчетов с бюджетом»⁷.

В более поздней практике Президиума ВАС РФ уже нельзя найти такого узкого понимания проблемы. Применяя правовую позицию, сформулированную в постановлении № 12882/08, Президиум ВАС РФ находил, что моментом, когда налогоплательщик узнал о переплате налога, может являться момент составления налогоплательщиком годового отчета по налогу на прибыль⁸: при составлении такого годового отчета налогоплательщик выяснил, что налог на прибыль подлежал уменьшению, в результате по данным налогоплательщика должна была образоваться переплата⁹.

В практике нижестоящих судов устанавливалось, что моментом, когда налогоплательщик узнал о переплате, может быть момент, когда налогоплательщик определил, к какому периоду относятся те или иные расходы. Так как в целях налогообложения установлены специальные правила для определения налогового периода, к которому относятся расходы, то момент, когда на эти расходы должен быть уменьшен объект налога на прибыль, может быть неизвестен при подаче первичной налоговой декларации¹⁰.

⁵ Постановление Президиума ВАС РФ № 12882/08 от 25.02.2012 № А65-28187/2007-СА1-56; Постановление ФАС Поволжского округа от 29.05.2012 по делу А65-16762/2011.

⁶ Постановление Президиума ВАС РФ № 12882/08 от 25.02.2012 № А65-28187/2007-СА1-56.

⁷ Постановление ФАС Поволжского округа от 29.05.2012 по делу А65-16762/2011.

⁸ Определение об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ № ВАС-451/11 от 18.02.2011 по делу № А40-95178/2009.

⁹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 14.04.2010 по делу № А40-95178/09-20-699.

Из НК РФ следует, что таким моментом, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте переплаты, является получение налогоплательщиком уведомления от налоговой службы о существующей переплате, которое согласно п. 3 ст. 78 НК РФ налоговый орган обязан направить налогоплательщику в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта переплаты налога.

В случае если дело дойдет до суда, налоговый орган, как сторона в состязательном процессе, должен предоставить доказательства уведомления налогоплательщика о переплате. Если он такого доказательства не представит, а налогоплательщик будет отрицать получение какой-либо корреспонденции от налогового органа, факт уведомления налогоплательщика не будет установлен.

Как раз такая ситуация произошла в деле из практики юридической фирмы ООО «Ди Си Оу».

В деле № А56-51856/2012 наш доверитель, ООО «ТЕХПАРТНЕР» (далее также – Общество, Истец), обратилось к Межрайонной инспекции по налогам и сборам № 19 по Санкт-Петербургу (далее – МИФНС № 19 по СПб.) с требованием возратить излишне уплаченную сумму налога на прибыль, уплаченную в федеральный бюджет и бюджет субъекта.

В случае с ООО «ТЕХПАРТНЕР» механизм образования переплаты был довольно сложен: переплата авансовых платежей по налогу на прибыль начала постепенно накапливаться с 2008 г.

В 2010 г. налоговый орган провел выездную налоговую проверку ООО «ТЕХПАРТНЕР», по результатам которой принял решение о взыскании недоимки с Общества.

ООО «ТЕХПАРТНЕР» оспорило решение налоговой службы о взыскании недоимки в судебном порядке, суд согласился с доводами Общества и решение налогового органа отменил. После этого Общество обратилось в МИФНС № 19 по СПб. за справкой о состоянии расчетов.

Отметим, что обращаться в налоговый орган пришлось несколько раз, так как в первой справке сумма недоимки не была аннулирована, в то же время в ней отражалась и сумма переплаты. Именно из этой справки Общество узнало об излишне уплаченной им сумме налога на прибыль.

Рассмотрим порядок действий налогоплательщика после того, как налогоплательщик узнал о переплате (на примере ситуации с ООО «ТЕХПАРТНЕР»).

Налогоплательщик должен обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате переплаты в трехгодичный срок

После того как налогоплательщик узнал о переплате, он должен обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате переплаты и согласно п. 8 ст. 78 НК РФ выждать 10-дневный срок, в который налоговый орган должен вынести мотивированное решение и уведомить о нем налогоплательщика. Соблюдение такого досудебного претензионного порядка возврата переплаты абсолютно необходимо, в противном случае суд оставит требования налогоплательщика о возврате переплаты без удовлетворения.

¹⁰ Постановление ФАС МО № КА-А41/11866-10-П от 07.10.2010 по делу № А41-23311/09.

Также важно соблюсти требование п. 7 ст. 78 НК РФ о подаче заявления о возврате излишне уплаченной суммы налога в трехгодичный срок с момента, когда налогоплательщик узнал о переплате. В противном случае, арбитражный суд удовлетворит требование налогоплательщика только частично, то есть в части той переплаты, которая образовалась в течение трех лет до подачи заявления о возврате в налоговый орган¹¹.

ООО «ТЕХПАРТНЕР» выполнило необходимые требования и на основании очередной справки обратилось в налоговый орган с заявлением о возврате переплаты.

Налоговый орган сначала ничего не отвечал (нарушая сроки, установленные НК РФ), а затем предложил провести сверку расчетов. Составленный по результатам такой сверки акт расчетов показал изменившиеся суммы переплаты налога на прибыль. Общество обратилось к налоговому органу с повторным заявлением о переплате. Еще через месяц МИФНС № 19 по СПб. уведомило Общество об удовлетворении заявления в части суммы переплаты, которая образовалась в пределах трехгодичного срока с момента уплаты налога. В части суммы, выходящей, по мнению МИФНС № 19 по СПб., за пределы этого срока, в возврате излишне уплаченных сумм налогов было отказано. Общество обратилось в Арбитражный суд г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области за защитой своих прав с требованием о возврате переплаты налога в полном объеме.

Подготовка к ведению дела о возврате переплаты в суде

Как указано ранее, для успешного ведения дела о переплате необходимо четко сформулировать свою позицию по ключевым моментам и представить соответствующие доказательства, то есть обосновать:

- дату или период возникновения переплаты;
- дату, когда налогоплательщик узнал о переплате;
- факт и дату подачи заявления в налоговый орган о возврате переплаты;
- размер переплаты.

Дата, когда возникла переплата, устанавливается с помощью сведений, полученных из налогового органа, — справок о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам организаций и индивидуальных предпринимателей по состоянию на определенную календарную дату, выданных налоговым органом.

Налоговый орган, согласно п. 10 ст. 32 НК РФ, обязан в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика представлять ему справку о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа. Справка имеет специальную форму, где указывается сумма переплаты за определенный период, а также размер имеющейся недоимки; отсроченная (рассроченная), приостановленная к взысканию по налогу сумма.

Доказательства **момента, когда налогоплательщик узнал о факте переплаты**, зависят от конкретных обстоятельств дела. Обычно¹²

¹¹ Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/12237-10-2 от 25.11.2011 по делу № А40-95178/2009.

¹² Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.12.2011 по делу № А58-1512/11.

так было и в деле по ООО «ТЕХПАРТНЕР», такими доказательствами являются *справка о расчетах или акт совместной сверки*.

Для получения акта сверки необходимо подать заявление о составлении акта сверки с указанием периода, на который такую сверку надлежит составить. Форма акта сверки утверждена приказом ФНС России от 20.08.2007 № ММ-3-25/494 @ «Об утверждении формы Акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам».

Такой акт налоговый орган составляет согласно имеющимся у него данным, налогоплательщик подписывает не сам акт, а расписывается при получении акта. Если налогоплательщик согласен с данными, указанными налоговым органом в акте, то он подписывает акт. Помимо сличения данных при получении акта сверки налогоплательщику следует обратить внимание на период акта сверки – исполнитель в налоговом органе может быть невнимателен и составить акт сверки не за требуемый налогоплательщиком период.

Во время судебного разбирательства по делу между ООО «ТЕХПАРТНЕР» и МИФНС № 19 по СПб. возникли непредвиденные сложности, связанные с получением акта сверки.

Во время судебного заседания представители МИФНС № 19 по СПб. бездокументально оспаривали размер переплаты, в результате суд вынес определение о проведении совместного акта сверки за период с 2008 по 2012 г. Созыв был назначен за истцом. Истец обратился в налоговый орган с заявлением о проведении акта сверки, указав в заявлении установленный судом период. Однако ввиду того что у налогового органа есть свои инструкции, отличные от инструкций суда, а также утвержденная форма акта сверки, исполнитель из МИФНС № 19 по СПб. сделал акт сверки за 2013 г., что совершенно не устроило суд. Он вынес новое определение о проведении совместной сверки, снова возложив обязанность созыва на истца. Юристу нашей компании, представлявшему интересы истца, пришлось подавать повторное заявление о проведении совместной сверки расчетов.

При этом необходимо иметь в виду, что представитель, защищавший интересы МИФНС № 19 в суде, не имеет влияния и никак не связан с конкретным исполнителем налогового органа, отвечающим за составление акта сверки, и не может повлиять на его составление. Однако на второе заявление истец все же получил требуемый акт сверки по периодам. Тем не менее задержка в судебном процессе, вызванная вынесением определений о сверке расчетов и отложением судебных заседаний, имела место.

Размер переплаты устанавливается на основе акта сверки, справок о расчетах и выписок операций по расчету с бюджетом. В выписке операций по расчету с бюджетом, в контексте рассматриваемой ситуации, интересны данные о дате уплаты налога, реквизитах документа – основания уплаты налога, сумма переплаты.

Предъявление требования к налоговому органу в судебном порядке

Часто в спорах по возврату переплаты налогоплательщик обращается в суд к налоговому органу с двумя требованиями: признать решение об отказе в возврате переплаты незаконным и взыскать сумму переплаты.

Однако такое соединение разных требований не оправданно, так как: *Во-первых, решение налогового органа об отказе в возврате переплаты может быть принято на законных основаниях.*

По правилам НК РФ налоговый орган обязан рассмотреть поданное налогоплательщиком заявление о возврате переплаты и направить налогоплательщику мотивированный ответ.

При этом, с одной стороны, на налогоплательщике лежит обязанность по подаче заявления о переплате в пределах трехлетнего срока с момента, когда налогоплательщик узнал о факте переплаты. А с другой стороны, налоговый орган не вправе принять положительное решение по заявлению налогоплательщика в отношении той части переплаты, которая выходит за рамки трехлетнего срока. Такое решение может принять только суд.

Если налоговый орган принял решение об отказе в переплате в соответствии с положениями НК РФ, то не имеет смысла просить суд признать действие налоговых органов по отказу в возврате переплаты незаконными и уплачивать пошлину за неимущественное требование; единственно необходимым и достаточным способом защиты является исковое требование о взыскании переплаты.

Во-вторых, подача такого заявления не уменьшит бремя доказывания налогоплательщика.

Как правило, основанием для отказа налогового органа в возврате переплаты является пропуск налогоплательщиком трехгодичного срока для подачи заявления, начинающего течь с момента, когда налогоплательщик узнал о переплате.

Законность такого решения налогоплательщик оспаривает в порядке, предусмотренном гл. 24 раздела 3 АПК РФ. В силу правил о производстве из публичных правоотношений налоговый орган должен доказать законность своего решения: то есть доказать тот факт, что между датой, когда налогоплательщик узнал о переплате, и датой, когда налогоплательщик направил в налоговый орган заявление о возврате, прошло три года. В то же время, как разъяснил Президиум ВАС РФ в постановлении по делу № 12882/08, бремя доказывания момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о переплате, лежит на налогоплательщике.

Следовательно, обе стороны – налоговая инспекция и налогоплательщик – обязаны обосновать время, когда налогоплательщик узнал о переплате, но с разной целью: налоговой инспекции эта дата нужна, чтобы доказать законность отказа в переплате, а налогоплательщику для доказательства того, что он уложился в срок для подачи заявления о возврате. Фактически такая ситуация ничем не отличается от классического искового производства, когда каждая сторона должна привести доказательства тех обстоятельств, на которые она ссылается.

Таким образом, особые правила производства по делам об оспаривании ненормативных актов, решений и действий (бездействия) государственных и местных органов, урегулированные гл. 24 раздела 3 АПК РФ, в частности, правила ч. 3 ст. 189 АПК РФ о возложении бремени доказывания законности решения, на налоговый орган в делах подобной категории фактически не действуют.

Отказ от неимущественного требования

Однако ничего не мешает отказаться от неимущественного требования в ходе судебного разбирательства. Признание решения налогового органа в отказе от возврата переплаты незаконным несущественно для непосредственно возврата переплаты в судебном порядке. Так, в деле № А56-51856/2012, действуя от имени ООО «ТЕХПАРТНЕР», мы первоначально обратились в арбитражный суд к МИФНС № 19 по СПб. с двумя категориями требований, объединенных в одном заявлении, — *неимущественного и имущественного характера*.

В первом требовании ООО «ТЕХПАРТНЕР» просило признать незаконными действия МИФНС № 19 по Спб., выразившиеся в отказе в возврате ООО «ТЕХПАРТНЕР» излишне уплаченного налога на прибыль.

Во втором требовании ООО «ТЕХПАРТНЕР» просило суд обязать МИФНС № 19 по СПб. произвести возврат суммы излишне уплаченного налога на прибыль организаций.

В данной ситуации, когда в одном иске объединены требования неимущественного и имущественного характера, суд рассматривает первое требование в соответствии с гл. 24 АПК РФ, а второе — по правилам искового производства с учетом норм гл. 22 АПК РФ¹³.

Требования о возврате налоговых платежей, хотя и вытекают из публичных правоотношений, однако носят имущественный характер и не подпадают под категорию дел, рассматриваемых по правилам гл. 24 АПК РФ.

С учетом того, что в разделе III АПК РФ не установлены особенности рассмотрения требований о возврате налога, и исходя из положений ст. 189 АПК РФ, указанные требования рассматриваются по правилам искового производства. При этом если налогоплательщик в ходе судебного процесса откажется от неимущественного требования либо неимущественное требование, не будет обосновано заявителем, то суд, оставляя неимущественное требование без удовлетворения, рассматривает по существу требование имущественного характера, 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.

При объединении в одном исковом заявлении требований имущественного и неимущественного характера государственная пошлина уплачивается по каждому из заявленных требований отдельно, то есть двумя отдельными платежными поручениями. Это позволило специалистам нашей компании без потерь и каких-либо сложностей отказаться от требования неимущественного характера о признании незаконным действия МИФНС № 19 по СПб.

Частичный отказ от требований был сделан по причине того, что по своей сути решение МИФНС № 19 по СПб. о невыплате части переплаты, выходящей за пределы трехлетнего срока, установленного п. 7 ст. 78 НК РФ, во-первых, соответствует закону, во-вторых, не является препятствием для взыскания суммы переплаты в судебном порядке.

¹³ Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 // Вестник ВАС РФ. — № 2, февраль, 2008, п. 1.

В итоге, несмотря на попытки представителей налоговой инспекции запутать суд, их заявления о надлежащем извещении нашего доверителя и иное активное противодействие законным требованиям о возврате излишних сумм налога, требования ООО «ТЕХПАРТНЕР» были удовлетворены в полном объеме¹⁴.

При соблюдении условий о направлении заявления в налоговый орган в срок и приведении доказательственной базы под ключевые аргументы в споре о переплате, то есть обосновании даты или периода возникновения переплаты; даты, когда налогоплательщик узнал о переплате; факта и даты подачи заявления в налоговый орган о возврате переплаты; обосновании размера переплаты, судебное разбирательство не должно вызвать затруднений.

Доказательствами в такой категории дел являются в основном сведения, полученные из налогового органа: свои собственные данные налоговый орган не будет оспаривать, а если не заявлять неимущественное требование о признании отказа налоговой службы в возврате налога незаконным, в этом случае налоговому органу не надо будет доказывать законность такого решения. Предмет доказывания по делу «сжимается», от налогоплательщика требуется подготовить и предоставить в суд только свою обоснованную позицию по ключевым моментам. При этом не следует опасаться вступать в спор с налоговой службой по вопросу переплаты. Если вы имеете достаточно оснований на возврат переплаты и она отражается или была отражена в данных налогового органа, то пропуск трехлетнего срока не сможет помешать вернуть излишне уплаченные налоги.

Библиографический список

1. Определение КС РФ от 21.06.2001 № 173-0.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 1, 31.07.1998 № 146-ФЗ.
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».
4. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 // Вестник ВАС РФ. – № 2, февраль, 2008.
5. Постановление Президиума ВАС РФ № 12882/08 от 25.02.2012 № А65-28187/2007-СА1-56.
6. Постановление Президиума ВАС РФ от 08.11.2006 № 6219/06.
7. Определение об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ № ВАС-18147/2012 от 24.01.2012.
8. Определение об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ № ВАС-451/11 от 18.02.2011 по делу № А40-95178/2009.
9. Постановление ФАС Центрального округа по делу № А35-11066/2010 от 01.08.2012.
10. Постановление ФАС Поволжского округа от 29.05.2012 по делу № А65-16762/2011.
11. Постановление Президиума ВАС РФ от 28.10.2008 № 5958/08 по делу № А33-20501/2006.
12. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.12.2011 по делу № А58-1512/11.
13. Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/12237-10-2 от 25.11.2011 по делу № А40-95178/2009.
14. Постановление ФАС Московского округа № КА-А41/11866-10-П от 07.10.2010 по делу № А41-23311/09.
15. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 14.04.2010 по делу № А40-95178/09-20-699.
16. Решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области (резолютивная часть) от 14.02.2012 по делу № Ф56-51856/2012.

¹⁴ Решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области (резолютивная часть) от 14.02.2012 по делу № Ф56-51856/2012.