



COLEMAN LEGAL SERVICES



Статья: «Как вернуть переплату».

Автор: Павел Зюков, управляющий партнер и руководитель налоговой практики юридической компании Coleman Legal Services, член Совета Московского отделения «Опоры России»

Плательщики не всегда могут вернуть переплаченные в бюджет налоги, так как пропускают сроки.

Как их считать: с момента уплаты, с даты представления декларации, со дня сверки с налоговым органом? Вариантов много. Разбираемся в хитростях отсчета сроков.

По общему правилу излишне уплаченный налог подлежит возврату или зачету на основании заявления налогоплательщика в течение трех лет со дня его уплаты (п. 7 ст. 78 НК РФ).

Нормами ст. 45 НК РФ предусмотрены правила определения момента уплаты налога в бюджет, позволяющие установить момент перечисления налога в бюджет.

Именно в силу изложенных в названных нормах НК РФ положений налогоплательщики определяют начало трехлетнего срока обращения в инспекцию за возвратом или зачетом образовавшейся переплаты.

Казалось бы, очень простое правило, однако данная норма, в особенности в части исчисления сроков, уже много лет вызывает вопросы у налогоплательщиков и судебные споры с налоговиками.

А все потому, что в НК РФ до сих пор нет четкого правила, позволяющего с точной достоверностью определить, с какого момента исчисляется срок на возврат (зачет) налогов в ряде спорных случаев, например, когда переплата возникла по авансовым платежам по налогу на прибыль, или в случае, когда налогоплательщик узнал о переплате только из решения суда или переплата образовалась в результате зачета уже имеющейся переплаты.

Как видно из данных примеров, НК РФ содержит лишь общее правило исчисления срока на возврат переплаты, которое не всегда позволяет ответить на вопрос о том, с какого момента надо исчислять срок на подачу заявления о возврате переплаты.

В настоящей статье коснемся специальных случаев исчисления сроков на возврат (зачет) излишне уплаченных налогов.

1. Переплата возникла в результате перечислений авансовых платежей по налогу.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 28.02.2006 № 11074/05 подтверждается, что наличие переплаты может быть определено посредством сравнительного анализа сумм

налога, подлежащих уплате в бюджет за соответствующий налоговый период, с платежными документами, относящимися к тому же периоду.

Положения ст. 78 НК РФ определяют дату начала исчисления трехлетнего срока на возврат переплаты по авансовым платежам по тому или иному налогу именно с того момента, когда налогоплательщик объективно имел возможность определить размер такой переплаты.

В указанном случае суды и надзорные органы этим моментом признают дату представления налоговой отчетности за соответствующий период, поскольку только из нее в результате сопоставления показателей отчетности и сумм уплаченных авансовых платежей можно установить факт наличия переплаты.

Так, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 28.06.2011 № 17750/10 по делу № А32-10520/10-59/165 пришел к выводу о том, что юридические основания для возврата переплаты наступают по итогам финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика с даты представления налоговой декларации за соответствующий налоговый период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган.

Аналогичная позиция изложена в письме ФНС России от 21.02.2012 № СА-4-7/2807, Письме Минфина России от 15.06.2012 № 03-03-06/1/309 и многочисленных судебных актах¹.

Например, в силу ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является календарный год, в связи с чем наличие или отсутствие переплаты по налогу может быть установлено уже после направления итоговой декларации по налогу на прибыль за соответствующий год, из которой можно будет установить разницу между суммой налога, подлежащей уплате по итогам года, и суммой уплаченных в течение года авансовых платежей.

При этом положительная разница между суммой исчисленного налога и суммами уплаченных авансовых платежей признается той самой переплатой.

В связи с изложенным трехлетний срок на обращение к налоговикам за возвратом выявленной переплаты будет отсчитываться именно с даты подачи декларации, но не позднее установленного срока ее представления в налоговый орган.

Однако стоит отметить, что такой порядок исчисления трехлетнего срока на возврат может применяться не во всех случаях.

Так, например, в постановлении АС Северо-Западного округа от 28.01.2019 № Ф07-17595/2018 судьи отказали в возврате излишней переплаты по НДС, которая, по мнению налогоплательщика, была им обнаружена именно в момент заполнения форм 2-НДС.

Судьи указали, что в данном случае налогоплательщик должен был исчислять срок на возврат переплаты по налогу именно с момента перечисления денежных средств в бюджет, поскольку излишне перечисленная сумма НДС не может быть признана излишне

¹ Определение Верховного Суда РФ от 03.09.2015 по делу № 306-КГ15-6527, А72-6526/2014, постановления АС Московского округа от 10.03.2015 № Ф05-1322/2015 по делу № А40-67816/14, АС Центрального округа от 04.02.2015 № Ф10-4774/2014 по делу № А68-12462/2013 и т.д.

уплаченной, так как может рассматриваться только в качестве ошибочно перечисленной суммы. В силу изложенного судьи указали, что налогоплательщик должен был руководствоваться общими правилами исчисления срока на возврат, установленными в ст. 78 НК РФ (с даты излишней уплаты налога).

2. Переплата возникла в результате зачета излишне уплаченных налогов в счет текущих платежей или погашения возникшей задолженности по налогам.

Если в результате произведенного налоговиками зачета уже имеющейся переплаты по тому или иному налогу, а в последующем уточнения своих налоговых обязательств налогоплательщиком в сторону уменьшения, образовалась переплата, то в таком случае нормами НК РФ прямо не определен момент определения даты для отсчета трехлетнего срока на подачу заявления о возврате (зачете) переплаты.

Между тем, в норме пп. 4 п. 3 ст. 45 НК РФ указано, что под уплатой налога понимается также проведение налоговым органом зачета.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 10.11.2011 № 8395/11 по делу № А40-52351/09-126-304 судьи со ссылкой на пп. 4 п. 3 ст. 45, п. 7 ст. 78 НК РФ пришли к выводу о том, что в подобном случае трехлетний срок на возврат переплаты должен исчисляться со дня осуществления налоговиками зачета.

Между тем, в определении Верховного Суда РФ от 06.11.2019 № 305-ЭС19-15679 по делу № А40-14421/18-107-737 судьи согласились с выводами коллег из нижестоящих инстанций о том, что формальное принятие налоговым органом по заявлению налогоплательщика решения о зачете при отсутствии соответствующих налоговых обязательств не может быть признано использованием переплаты, в связи с чем указанное не влияет на момент возникновения переплаты и течение срока на ее возврат. А поскольку сама переплата образовалась более трех лет с момента даты уплаты налога, то на момент подачи заявления установленный ст. 78 НК РФ трехлетний срок ее использования истек.

В постановлении АС СЗО от 07.06.2017 № Ф07-5744/2017 по делу № А26-8919/2016В судьями также было указано, что если в результате произведенного зачета не произошло исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности, размер которой превышает его действительные обязательства, то в таком случае зачет не является основанием для возникновения переплаты, поскольку она уже существовала ранее. Следовательно, нет оснований для исчисления трехлетнего срока с даты проведения зачета. При этом на момент обращения налогоплательщика в инспекцию с заявлением срок, предусмотренный п. 7 ст. 78 НК РФ, уже истек.

3. О переплате было сообщено налогоплательщику из акта сверки.

Исходя из сформировавшейся судебной практики, подписанный акт сверки не может быть признан в качестве документа, с даты которого налогоплательщики могут исчислять срок на возврат излишне уплаченных налогов. При этом для подтверждения переплаты одного наличия такого акта также недостаточно.

Указанное связано с наличием права налогоплательщиков в любой момент обратиться к налоговикам для проведения сверки расчетов с бюджетом (пп. 5.1 п. 1 ст. 21 НК РФ).

Таким образом, акт сверки по общему правилу не подтверждает безусловную обязанность налогового органа по возврату переплаты в случае, если последняя возникла по истечению трехлетнего срока на подачу заявления на возврат. Более того, дата акта сверки не порождает начало течения трехлетнего срока на возврат переплаты по налогам.

Иное толкование противоречит положениям ст. 78 НК РФ о предельном сроке возврата (зачета) налога и позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в определении от 21.06.2001 № 173-О².

Так, например, в постановлении АС Поволжского округа от 12.04.2019 № Ф06-45362/2019 по делу № А06-6872/2018 судьи указали, что дата акта сверки не может подтверждать тот момент, с которого налогоплательщик узнал о факте переплаты, так как он имел возможность оценить размер своих налоговых переплат иным способом. Более того, подписание налоговым органом акта сверки расчетов с бюджетом осуществляется для выявления и устранения расхождений между данными налогоплательщика и налогового органа о состоянии расчетов с бюджетом, и не является действием по признанию долга перед налогоплательщиком, поскольку с требованием о проведении акта сверки расчетов налогоплательщик может обратиться по истечении любого периода времени и налоговый орган будет обязан составить и подписать соответствующий акт. Акт сверки с налоговым органом расчетов с бюджетом, в котором фиксируется сумма переплаты сам по себе не свидетельствует о безусловной обязанности налогового органа вернуть переплату, а дата его составления не является отправной точкой для определения срока давности обращения в суд.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 14.03.2019 № Ф05-1914/2019 по делу № А41-45928/2018 судьи также сделали вывод о том, что подписание акта сверки расчетов осуществляется для выявления и устранения расхождений между данными налогоплательщика и налогового органа о состоянии расчетов с бюджетом и не является действием по признанию инспекцией долга в смысле положений статьи 203 ГК РФ. Нормы налогового законодательства не предусматривают составление налоговым органом актов сверки по собственной инициативе и право налогового органа отказаться от составления такого акта по требованию налогоплательщика.

Между тем, в постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.12.2016 № Ф08-9546/2016 по делу № А32-14193/2016 судьи сделали вывод о том, что инспекция не представила доказательств более раннего извещения налогоплательщика об имеющейся переплате, чем направление ему акта сверки. Поэтому судьи посчитали, что трехлетний срок на обращение за взысканием имеющейся переплаты правомерно был отсчитан обществом с даты получения акта сверки.

² Постановление АС Западно-Сибирского округа от 16.09.2014 по делу № А02-1960/2013.

4. Переплата возникла на основании акта налоговой проверки (решения).

В определении Конституционного Суда РФ от 21.06.2001 № 173-О судьи высказались о том, что у каждого налогоплательщика имеется право заявить о возврате переплаты в судебном порядке в течение трех лет с момента, когда он узнал или должен был узнать о возникновении переплаты.

Таким образом, если судом будет установлено, что об излишне уплаченной сумме налога налогоплательщик узнал только после принятия решения суда, подтвердившего факт наличия переплаты, срок на возврат указанной суммы следует отсчитывать именно с даты вступления в силу решения суда.

В постановлении АС Северо-Западного округа от 30.09.2019 № Ф07-11447/2019 по делу № А05-2680/2019 был рассмотрен спор, в рамках которого предприниматель пытался вернуть ЕНВД, который был признан излишне уплаченным в связи с проведением в отношении предпринимателя выездной проверки и установления по ее результатам факта неправомерного применения данного налогового режима с доначислением налога, уплачиваемого в связи с применением УСН.

Судьи, принимая судебные акты в пользу налогоплательщика, указали, что ранее составления инспекцией акта выездной налоговой проверки предприниматель не знал и не мог узнать о наличии у него переплаты по ЕНВД, поскольку осуществлял предпринимательскую деятельность, с его точки зрения, подпадающую под данный режим налогообложения.

Между тем, в постановлении АС Центрального округа от 27.06.2019 № Ф10-2476/2019 судьи отклонили доводы общества о том, что ему стало известно о размере переплаты по НДФЛ только из акта проверки, поскольку, как было установлено материалами дела, общество заранее знало об уплате НДФЛ и датах его перечисления в бюджет в суммах, превышающих суммы удержаний из выплаченных работникам доходов.

5. Переплата возникла на основании решения суда.

Если судьями будет установлено, что излишне уплаченная сумма налога возникла только после принятия решения суда, подтвердившего факт наличия переплаты, срок на возврат указанной суммы следует отсчитывать именно с даты решения суда.

В частности, в постановлении АС Центрального округа от 31.05.2019 № Ф10-1684/2019 судьи установили, что переплата, в возврате которой было отказано налоговиками, возникла в связи с увеличением расходов на суммы налога на имущество, которые были доначислены налогоплательщику, правомерность доначисления которых подтверждена на основании решения суда. При этом судьи пришли к выводу о том, что до момента принятия судом решения налогоплательщику о наличии переплаты не могло быть известно. Следовательно, дата вступления решения суда может быть признана моментом, с которого следует исчислять трехлетний срок на возврат переплаты по налогу.

Аналогичный вывод был сделан в постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 18.02.2020 № Ф09-391/20 по делу № А60-39841/2019.

Между тем, суды не всегда приходят к указанным выше выводам. Так, например, в определении Верховного Суда РФ от 07.11.2019 № 301-ЭС19-20408 по делу № А28-11542/2018 указали, что моментом, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты налога, не может считаться дата принятия решения суда, так как материалами дела было установлено, что налогоплательщик, применяя незаконную схему по дроблению бизнеса, изначально знал о неправомерном применении специального налогового режима в виде УСН и необоснованной уплате налога в рамках данного спецрежима.

6. Реорганизация организации не прерывает трехлетний срок на возврат переплаты.

Если право на возврат переплаты по налогу было передано другой организации в порядке правопреемства в результате реорганизации, то срок на возврат излишне уплаченного налога исчисляется по общим правилам, установленным в ст. 78 НК РФ, а сама процедура реорганизации указанный срок не прерывает.

Суды, делая указанный вывод, как правило, ссылаются на то, что реорганизация не изменяет даты начала течения срока на возврат (зачет) излишне уплаченного налога, и не поддерживают доводы налогоплательщиков о том, что до момента завершения реорганизации они не могли знать о наличии переплаты, а более того – заявить возврат (см. определение Верховного Суда РФ от 05.08.2019 № 309-ЭС19-11479 по делу № А34-1466/2018).