Конфликты между контролирующими органами и налогоплательщиками, использующими (в соответствии с действующим законодательством) право на зачет (возврат) излишне уплаченного налога, – не редкость. Данной процедуре посвящено немало статей и разъяснений. Но зачастую информация в них разрозненна, не определяет поведения налогоплательщика в подобного рода ситуациях.

В рамках этой статьи мы попытаемся систематизировать сведения о процедуре зачета (возврата) излишне уплаченного налога, обозначив ряд наиболее важных моментов.

Зачет и возврат: ознакомимся с понятиями

Излишней уплатой суммы налога признано зачисление на счета бюджета денежных средств в размере, превышающем подлежащие уплате суммы налога за определенные налоговые периоды (Постановление Президиума ВАС РФ от 28.02.2006 11074/05).

На практике порой возникает ситуация, когда не налогоплательщик должен бюджету, а бюджет – налогоплательщику. Причиной могут являться как чисто технические ошибки (при оформлении, например, платежного поручения на перечисление налога), так и порожденные недостаточным знанием налогового законодательства (допущенные при формировании налоговой базы). Кроме того, налог может быть неправомерно взыскан инспекцией в рамках налоговой проверки.

При возникновении такой ситуации налогоплательщик имеет право на своевременный зачет (возврат) сумм излишне уплаченных (излишне взысканных) налогов, пеней, штрафов (**пп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ**), а у налогового органа возникает обязанность осуществить возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм налогов (**пп. 7 п. 1 ст. 32 НК РФ**).

Зачету (возврату) излишне уплаченного налога посвящена **ст. 78 НК РФ**. Стоит отметить, что данная норма применяется к случаям, когда налогоплательщик самостоятельно (без участия налогового органа) перечислил лишнюю сумму в бюджет. Если денежные средства перечислены во исполнение решения налогового органа,

к процессу «подключается»
ст. 79 НК РФ
(такие ситуации в нашей статье не рассматриваются).

Итак, «зачет» и «возврат» – в чем разница между данными понятиями? По мнению Президиума ВАС (**Постановление от 29.06.2004 № 2046/04**), зачет излишне уплаченной суммы налога – это сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период, влекущее недополучение бюджетом сумм налоговых платежей, внесенных ранее. Под возвратом понимается изъятие из бюджета ранее уплаченных сумм налога, сбора и пеней. Как видим, существенных различий между зачетом и возвратом налоговых платежей по экономическому содержанию не имеется, фактически зачет излишне уплаченных сумм налога является разновидностью (формой) возврата этих сумм, восстановлением имущественного положения налогоплательщика (
постановления ФАС МО от 29.09.2010 №
КА-А40/11549-10
,
ФАС СЗО от 05.07.2010 №
А56-67284/2009
,
определения ВАС РФ от 06.08.2010 №
ВАС-10227/10
,
от 24.11.2008 №
15129/08
). Аналогичного мнения придерживаются налоговики (
Письмо ФНС России от 21.09.2011 №
СА-4-7/15431
).

Важные процедурные моменты зачета (возврата) излишне уплаченного налога

Момент 1: «контрольный»

Переплата по налогу должна контролироваться самим налогоплательщиком как наиболее заинтересованным лицом, однако данный факт может быть обнаружен и налоговой инспекцией, причем последняя обязана известить об этом налогоплательщика в течение 10 дней (**п. 3 ст. 78 НК РФ**)[1].

Обратите внимание

В целях применения норм НК РФ срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если он напрямую не установлен в календарных. Рабочим считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем (**п. 6 ст. 6.1 НК РФ**).

Момент 2: сначала зачет в счет погашения недоимки, потом – возврат

Возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется только в том случае, если налогоплательщик не имеет **недоимки** (суммы, не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок, – см.
п. 2 ст. 11 НК РФ
) по иным налогам
соответствующего вида
или задолженности по
соответствующим
пеням, а также штрафам (
п. 6 ст. 78 НК РФ
).

Поэтому в случае, когда у налогоплательщика имеется недоимка, возврат производится после зачета суммы переплаты в счет ее погашения (**п. 5 ст. 78**), и только после этой процедуры сумма излишне уплаченного налога может быть возвращена налогоплательщику.

Обратите внимание

В соответствии с **п. 1 ст. 12 НК РФ** в РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Так, НДС относится к федеральным налогам (**ст. 13 НК РФ**), поэтому сумма излишней уплаты по нему может быть зачтена в счет недоимки по другим федеральным налогам (например, акцизам, НДФЛ, налогу на прибыль организаций, НДПИ) (дополнительно см. **Письмо Минфина России от 13.12.2011**

03-05-06-01/86
).

В соответствии с **п. 5 ст. 78 НК РФ** зачет в счет погашения недоимки налоговики осуществляют самостоятельно в течение 10 дней со дня обнаружения ими факта излишней уплаты налога или со дня подписания акта совместной сверки уплаченных налогов, если таковая проводилась.

Однако данное положение не мешает налогоплательщику самому заявить в налоговый орган о своем желании зачесть суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки. В этом случае решение налоговиков о зачете в счет погашения недоимки принимается в течение 10 дней **со дня получения заявления** налогоплательщика или со дня подписания акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась.

Надо отметить, что предложение о проведении сверки может исходить как от налогоплательщика, так и от налогового органа. Результаты совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам оформляются актом[2], который вручается (направляется по почте заказным письмом) или передается налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в течение следующего дня после дня составления такого акта (**пп. 11 п. 1 ст. 32 НК РФ**).

Момент 3: направляем переплату по налогу в счет предстоящих платежей

Переплата по налогу может быть направлена не только на погашение недоимки, но и в счет предстоящих платежей (**п. 4 ст. 78 НК РФ**).

Иными словами, в случае если у налогоплательщика имеется переплата (по налогу на прибыль), он имеет право зачесть ее в счет расчетов по налогу, начисление которого к уплате в соответствующий бюджет только предстоит (к примеру, НДС). В **Письме Минфина России от 02.09.2011 № 03-02-07/1-315** обращается особое внимание на то, что налоговый орган не вправе

без заявления налогоплательщика
проводить зачет сумм излишне уплаченного налога в счет предстоящей уплаты этого или других налогов (
п. 4 ст. 78 НК РФ
). Причем налогоплательщик должен сделать это самостоятельно, указав в заявлении конкретную сумму предстоящего платежа, в счет которого он просит зачесть сумму излишне уплаченного налога. Следовательно, налогоплательщик, проявляя заинтересованность в зачете, представляет соответствующее заявление (с указанием конкретной суммы предстоящего платежа, в счет которого он просит зачесть сумму излишне уплаченного налога) самостоятельно и (обратите внимание!) заблаговременно – с тем, чтобы не допустить недоимки по платежам.

Данный момент хорошо показан на примере, приведенном в **Письме Минфина России от 25.07.2011 № 03-02-07/1-260**. В последний день для уплаты НДС за IV квартал 2010 года (20.01.2011) организация направила в налоговый орган заявление о зачете суммы переплаты по налогу на прибыль в счет уплаты НДС. Решение о зачете принято налоговым органом 31.01.2011, за период с 21.01.2011 по 31.01.2011 организации начислены пени. Минфин разъясняет: имея переплату по налогу на прибыль и планируя зачесть ее в счет будущих платежей по НДС, вовсе не обязательно дожидаться последнего дня для начисления и уплаты НДС за конкретный квартал, чтобы подать соответствующее заявление. Это можно сделать заблаговременно. В противном случае по НДС неминуемо образуется недоимка, и даже если она будет погашена зачетом, пени за просрочку уплаты налога придется заплатить (как минимум за период с 21-го числа соответствующего месяца по день принятия налоговым органом решения о проведении зачета).

Момент 4: о подаче заявлений о зачете (возврате) налогов

Налоговики обязаны вернуть переплату налогоплательщику в течение одного месяца со дня получения от организации заявления (**п. 6 ст. 78 НК РФ**).

Минфин считает, что возможность подавать подобные заявления в электронном формате **ст. 78** не предусмотрена (**Письмо от 09.11.2011 № 03-02-08/115**), в отличие от иных статей НК РФ, в которых есть специальные указания на возможность направления в налоговые органы документов по телекоммуникационным каналам связи.

К сведению

Налоговые органы могут в электронном виде направлять налогоплательщику требования об уплате налога (**ст. 69 НК РФ**), решения о возмещении суммы НДС (**ст. 31 НК РФ**, **Приказ ФНС России от 17.02.2011 ММВ-7-2/169@**), акты совместной сверки расчетов (**ст. 32 НК РФ**). В свою очередь, налогоплательщики представляют в электронном виде налоговые декларации (**п. 1 ст. 80 НК РФ**), документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, а также подтверждающие правильность их исчисления (**ст. 31 НК РФ**).

Таким образом (делает вывод Минфин), поименованные в **ст. 78 НК РФ** заявления подаются на бумажном носителе. Аналогичное мнение сложилось у высшего налогового ведомства страны (**Письмо ФНС России от 08.07.2010 ШС-37-8/6177@**).

Возможно, в процессе обработки налоговым органом заявления будут выявлены расхождения по заявленной налогоплательщиком к возврату сумме. В данном случае налоговый орган в силу **п. 3.2.2 Методических рекомендаций[3]** обязан возвратить копию первоначально представленного заявления налогоплательщику без исполнения с приложением сальдо расчетов с бюджетом и предложением провести совместную сверку расчетов.

Когда все разногласия будут урегулированы, а налогоплательщик представит в инспекцию новое заявление, налоговый орган в течение 10 дней со дня его получения примет решение о проведении возврата по налогу.

Момент 5: сроки подачи заявления

Заявление о зачете или возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (**п. 7 ст. 78 НК РФ**).

В случае пропуска трехлетнего срока для возврата излишне уплаченного налога налогоплательщик может обратиться в суд с иском о возврате переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства (Определение КС РФ от 21.06.2001 № 173-О).

На практике налоговые инспекторы используют любую возможность, чтобы отказать в возврате излишне уплаченного налога, и чаще всего поводом для отказа служит истечение отведенного срока. Однако если налогоплательщик по той или иной причине пропустил указанный в НК РФ срок, это еще не означает, что он будет лишен права вернуть образовавшуюся переплату через суд.

При таких обстоятельствах стоит обратить внимание на **п. 22 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5**, в котором указано: 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.

Доказать, что организация узнала об излишней уплате налога позже момента его уплаты, порой очень непросто. В отношении судебных споров особое значение имеют первичные документы и особенности рассматриваемой ситуации. Поэтому в каждом конкретном случае судьи могут поразному оценивать доводы, представленные налогоплательщиком и налоговиками (**ст. 71 АПК РФ**). Но в любом случае суды должны учитывать все обстоятельства, имеющие значение для дела.

С учетом сказанного отметим: даже если три года с момента образования переплаты по налогу прошли, подать заявление в налоговую инспекцию все же следует.
При получении отказа от налоговиков (в чем сомневаться не приходится) факт обращения в инспекцию будет зафиксирован. А значит обращение налогоплательщика в арбитражный суд будет произведено с соблюдением предусмотренного законом порядка (сначала заявление и получение законного отказа от налоговиков, а только потом – суд).

Момент 6: о принятом налоговиками решении узнаем от них

Налоговый орган обязан в письменной форме сообщить налогоплательщику о принятом решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение **пяти дней** со дня принятия соответствующего решения (**п. 9 ст. 78 НК РФ**).

Момент 7: задержался – плати

За задержку налоговым органом возврата излишне уплаченного налога организации положены проценты. Они подлежат уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока возврата исходя из ставки рефинансирования ЦБР, действовавшей в дни нарушения срока возврата (**п. 10 ст. 78 НК РФ**).

Налоговики, руководствуясь **п. 3.2.7 Методических рекомендаций**, указывают, что ставку необходимо разделить на количество дней в году (365 или 366, если год високосный).

Однако, по мнению судебных органов, при расчете подлежащих уплате процентов годовых по ставке рефинансирования ЦБР, число дней в году принимается равным 360, а в месяце – 30. Данное мнение изложено в **постановлениях пленумов ВС РФ** и **ВАС РФ** **от 08.10.1998 № 13/14**
,
ФАС МО от 16.02.2011 № КА-А40/124-11
,
ФАС СКО от 19.08.2010 № А53-27429/2009
,
ФАС ПО от 03.11.2009 № А65-24431/2008
,

**ФАС СЗО от 07.10.2009
А52-245/2009**
.

Напомним, что начисление процентов направлено на восстановление имущественного положения налогоплательщика, нарушенного неправомерными действиями налоговиков. Поэтому проценты взыскиваются с инспекции независимо от того, вернула она налог (с нарушением сроков) или ее обязанность по возврату в дальнейшем прекратилась зачетом, к примеру, если НДС, излишне уплаченный за один налоговый период, впоследствии был направлен на погашение недоимки, сложившейся в другом налоговом периоде. Независимо от того, что сумма переплаты фактически уменьшилась, проценты должны быть начислены за весь период нарушения срока возврата переплаты, то есть с даты появления у организации права на возврат (спустя месяц после подачи заявления) и по дату фактического возврата процентов налоговой инспекцией (**Постано вление ФАС УО от**

**09.06.2008
Ф09-3220/08-С2**
).

Обратите внимание

До недавнего времени налоговики придерживались мнения, что правило о начислении процентов применяется лишь в отношении задержки с возвратом налога, поэтому организация не вправе рассчитывать на получение процентов за задержку с процедурой зачета. С выходом в свет **Письма ФНС России от 21.09.2011 СА-4-7/154 31** ,
в котором высшее налоговое ведомство страны признало, что для начисления процентов не имеет значения, в какой форме был произведен возврат, можно рассчитывать на существенное уменьшение числа споров между контролирующими органами и налогоплательщиками по вышеуказанной проблеме (данная позиция в полной мере согласуется с точкой зрения Президиума ВАС, изложенной в
**Постановлении от 29.06.2004
2046/04**
).

***

Советуем вам проводить сверку расчетов с бюджетом не реже раза в год (а может быть, и раза в квартал), что позволит вовремя определить наличие переплаты и принять необходимые меры для возврата излишне перечисленных сумм налога. В любом случае своевременное урегулирование возникающих разногласий с налоговиками избавит вас от судебных тяжб.

[1] В соответствии с формой, установленной приложением 6 к Приказу ФНС России от 25.12.2008 № ММ-3-1/683@ «О создании информационного ресурса результатов работы по зачетам и возвратам» (далее – Приказ № ММ-3-1/683@).

[2] Форма акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам утверждена Приказом ФНС России от 20.08.2007 № ММ-3-25/494@.

[3] Методические рекомендации по ведению информационного ресурса результатов работы по зачетам и возвратам, утв. Приказом ФНС России от 25.12.2008 № ММ-3-1/683@.