Возврат НДС: ускорение для гигантов



Дмитрий Ицков,
адвокат Санкт-Петербургского Адвокатского бюро «Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры»



Николай Аверченко,
старший юрист Санкт-Петербургского Адвокатского бюро «Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры», адвокат, к. ю .н.

В конце прошлого года был принят федеральный закон, предусматривающий возможность ускоренного возмещения НДС в заявительном порядке, не дожидаясь завершения налоговой проверки поданной декларации. На каких условиях и кто из налогоплательщиков сможет воспользоваться этим порядком? Какие при этом могут возникнуть вопросы на практике?

Налог на добавленную стоимость порождает для налогоплательщиков наиболее существенные проблемы по сравнению с другими видами налогов. Это связано с тем, что налоговые органы жестко контролируют как стадию применения налогоплательщиком налоговых вычетов, так и возмещения НДС. Данное обстоятельство выражается в том, что в интересах наполнения казны налоговые органы прикладывают максимум усилий по признанию вычетов необоснованными. То же самое можно сказать и про отказы возмещения НДС. При его возмещении налогоплательщики зачастую сталкивались с тем, что на прохождение этой процедуры тратится значительное время даже при соблюдении сроков, установленных НК.

Исходя из декларируемого государством направления на либерализацию налоговой системы, был принят Федеральный закон от 17 декабря 2009 года № 318-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с введением заявительного порядка возмещения налога на добавленную стоимость», направленный на совершенствование механизма возмещения НДС. Основная идея изменений связана с введением заявительного порядка возмещения, который призван сократить время от момента обращения налогоплательщика в налоговые органы с заявлением о возмещении до фактического возврата или зачета НДС. Применение заявительного порядка возмещения НДС возможно начиная с I квартала 2010 года.

Возмещение авансом

Порядок возмещения НДС, введенный ранее, предусматривал проведение по налоговой декларации, в которой заявлено право на возмещение указанного налога, камеральной налоговой проверки (ч. 1 ст. 176 НК). Согласно части 2 статьи 88 НК срок проведения такой проверки составлял 3 месяца со дня предоставления декларации. В течение 7 дней после ее проведения налоговый орган обязан принять решение о возмещении

НДС или об отказе в возмещении (ч. 2 ст. 176 НК). Поручение на его возврат должно направляться в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после принятия решения о возмещении НДС. В свою очередь, орган казначейства обязан в течение 5 дней после получения поручения осуществить возврат суммы НДС. Таким образом, общий нормативный срок реализации права на возврат НДС составлял 3 месяца 12 дней. На практике указанные сроки зачастую не соблюдались как налоговыми органами, так и подразделениями казначейства. НК содержит для таких ситуаций норму о том, что на сумму несвоевременно возвращенной НДС, в отношении которой налоговым органом принято решение о возмещении, начисляются проценты в пользу налогоплательщика в размере ставки рефинансирования ЦБ РФ (ч. 10 ст. 176 НК).

Законодатель не пошел по пути сокращения сроков камеральной проверки, проводимой при возмещении НДС, так как очевидно, что это повлекло бы снижение качества проверки. Был выбран вариант авансирования возмещения НДС, когда решение о возмещении принимается до завершения камеральной проверки.

Решение о возмещении будет приниматься после подачи налогоплательщиком налоговой декларации, но в ходе последующей камеральной налоговой проверки налоговый орган должен убедиться в соблюдении налогоплательщиком всех условий возмещения налога. В случае установления фактов нарушения налогоплательщиком законодательства налоговый орган имеет возможность потребовать вернуть в бюджет те суммы налога, которые налогоплательщик получил в качестве возмещения.

В итоге налогоплательщики получили возможность возмещения НДС в более короткие сроки.

Потенциально могут все, но реально…

Необходимо отметить, что заявительный порядок возмещения не является обязательным для налогоплательщиков (п. 12 ст. 176 НК). С I квартала 2010 года у них имеется право выбора порядка возмещения НДС по статье 176 НК (ранее действовавший порядок) либо по статье 176.1 НК (новый, заявительный порядок).

Таким образом, на сегодняшний день существует два варианта возмещения НДС. При выполнении определенных условий налогоплательщики свободны в выборе любого из них. Однако следует отметить, что реальный доступ к заявительному порядку возмещения НДС будут иметь далеко не все налогоплательщики.

В статье 176.1 НК указано два случая, когда возможно применение заявительного порядка. Во-первых, ускоренную процедуру возмещения НДС могут применить крупнейшие налогоплательщики, которые должны отвечать следующим критериям, указанным в статье 176.1 НК:

- налогоплательщик должен быть организацией;
- совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующих году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ и в качестве налогового агента, составляет не менее 10 млрд рублей;
- со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации прошло не менее трех лет.

Преобладающее большинство налогоплательщиков не соответствует указанным критериям, в основном из-за заявленного совокупного размера уплаченных за три года налогов, равного 10 млрд рублей.

Вадим Долгополов,
управляющий партнер «ФинСовет Аудит»



На мой взгляд, следует ожидать упрощения процедуры взаимодействия с налоговыми органами, поскольку государством предложена модель, позволяющая облегчить процесс возмещения налога против финансовых гарантий налогоплательщика. Банковская гарантия обязана быть выдана на сумму, равную сумме налога к возмещению, и, помимо прочего, должна быть безотзывной и непередаваемой, покрывать период продолжительностью не менее 8 месяцев со дня подачи налоговой декларации.

Что происходит, если по результатам камеральной проверки обнаруживается расхождение в сумме, возмещенной налогоплательщику и подлежащей возмещению? Если возмещенная по факту сумма превышает подлежащую возмещению, то налогоплательщик привлекается к ответственности и решение о возмещении отменяется. Одновременно направляется требование вернуть излишне полученную (зачтенную) сумму с процентами со дня возврата или принятия решения о зачете.

Вынесение решения об отказе в заявительном порядке не препятствует возмещению налога в общем порядке. Если же требования не выполнены в срок, налоговый орган обращается в банк-гарант за необходимой суммой (если требование подано в банк в пределах срока гарантии, банк обязан его исполнить). Но в любом случае за налоговым органом остается право бесспорного списания указанной суммы. В случае неуплаты этой суммы частично или полностью, налоговый орган вправе обратить взыскание на денежные средства и иное имущество налогоплательщика в общем порядке.

Однако несмотря на то, что схема еще до конца не проработана, нет внутренних инструкций и регламентов, система рано или поздно должна заработать и упростить процедуру возмещения НДС.

Наталия Ахметжанова,
генеральный директор ООО «АУДИТОРИЯ»



Не секрет, что в настоящее время вернуть налог из бюджета довольно затруднительно. Законодательно процедура возврата НДС продекларирована, но на практике налогоплательщики сталкиваются с множеством препятствий, зачастую сроки налоговыми органами не соблюдаются и многие компании получают отказы по своим заявлениям о возмещении сумм НДС. Многие решения налоговых инспекций обжалуются в судебном порядке и часто выигрываются налогоплательщиками. Таким образом, проблем на сегодняшний день достаточно.

С 1 квартала 2010 года налогоплательщики смогут воспользоваться заявительным порядком возмещения НДС из бюджета, то есть до завершения камеральной проверки вернуть либо зачесть заявленную сумму НДС. Инициатива Минфина направлена на упрощение процедуры возврата НДС из бюджета. Но как часто бывает, сейчас мы сталкиваемся с новыми вопросами. Что-то не до конца прописано, что-то не продумано.

Условия предоставления банковских гарантий законодательством не определены. Банк дает гарантию, если расчетный счет компания открыла именно в этом учреждении. Теперь, когда список банков опубликован, на мой взгляд, ситуация усложнилась, поскольку бизнесу для получения банковской гарантии придется открывать счета в одном из указанных банков. Кроме того, организация для обеспечения банковской гарантии должна будет заморозить такую же сумму на своем счете, а за предоставление гарантии – заплатить банку комиссию. Но и это еще не все.

Если по результатам камеральной проверки декларации возмещенная в заявительном порядке сумма НДС превысит ту, которая должна быть возмещена, решение о зачете (возврате) будет отменено. Тогда налогоплательщик будет обязан вернуть (полностью или частично) в бюджет денежные средства, полученные им или зачтенные в заявительном порядке, а также уплатить проценты за пользование бюджетными средствами исходя из двукратной ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в тот период. При этом согласно пункту 2 статьи 270 НК РФ затраты на уплату указанных процентов нельзя будет учесть в расходах при расчете налога на прибыль. Такой механизм чересчур затратен для предприятий малого и среднего бизнеса, поэтому воспользоваться нововведениями законодательства смогут далеко не все компании.

Во-вторых, ускоренную процедуру могут применить налогоплательщики, предоставившие вместе с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение налога, действующую банковскую гарантию, предусматривающую обязательство банка на основании требования налогового органа уплатить в бюджет за налогоплательщика суммы налога, излишне полученные им (зачтенные ему) в результате возмещения налога в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке будет отменено полностью или частично.

Статья 176.1 НК содержит ряд требований к банковской гарантии:

1) должна быть безотзывной и непередаваемой;

2) не может содержать указание на представление налоговым органом банку документов, которые не предусмотрены настоящей статьей;

3) срок ее действия должен истекать не ранее чем через восемь месяцев со дня подачи налоговой декларации, в которой заявлена сумма налога к возмещению;

4) сумма, на которую она выдана, должна обеспечивать исполнение обязательств по возврату в бюджет в полном объеме суммы налога, заявляемой к возмещению;

5) должна допускать бесспорное списание денежных средств со счета гаранта в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии, направленного до окончания срока действия банковской гарантии.

Указанные требования к банковской гарантии обязательны с точки зрения налогового законодательства. Но они не препятствуют установлению иных условий. Согласно части 1 статьи 379 ГК соглашением сторон может быть предусмотрено право гаранта потребовать от принципала в порядке регресса возмещения сумм, уплаченных бенефициару по банковской гарантии. Для банков включение такого условия является стандартной практикой.

Таким образом, любые налогоплательщики НДС имеют потенциальную возможность ускоренного возмещения НДС. Однако необходимо понимать, что банковская гарантия не является бесплатной для налогоплательщиков. Пунктом 2 статьи 369 ГК предусмотрено, что за выдачу банковской гарантии принципал уплачивает гаранту вознаграждение. Следовательно, налогоплательщики будут вынуждены нести дополнительные материальные издержки на реализацию такой возможности.

С другой стороны, банки устанавливают свои требования к лицам, обращающимся за банковской гарантией. Более того, требуется банковская гарантия не любого банка, а только того, который включен в специальный перечень Минфина РФ банков, отвечающих требованиям, указанным в пункте 4 статьи 176.1 НК. С этим перечнем можно ознакомиться на официальном сайте Минфина РФ по адресу http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/03/Perechen_bankov.pdf. На момент подготовки статьи в перечне было указано 195 банков, большая часть которых находится в Москве и Санкт-Петербурге. В результате большинство мелких и средних налогоплательщиков не смогут реально воспользоваться заявительным порядком возмещения НДС.

На три месяца быстрее

Те налогоплательщики, которые все-таки соответствуют критериям возможности применения заявительного порядка возмещения или получили банковскую гарантию, реализуют свое право на ускоренное возмещение в следующие сроки:

- в течение 5 дней с момента подачи декларации по НДС подается заявление о применении заявительного порядка возмещения;
- в течение 5 дней с момента получения заявления налоговый орган должен принять решение о возмещении или об отказе в возмещении. С решением о возмещении одновременно принимается решение о возврате налога;
- на следующий день после принятия решения о возврате налоговый орган направляет в территориальное подразделение Федерального казначейства поручение на возврат суммы налога;
- казначейство осуществляет возврат налогоплательщику в течение 5 дней со дня поручения налогового органа.

В результате не позднее чем через 11 дней после подачи заявления налогоплательщик получит сумму налога, подлежащую возврату. Заявительный порядок возмещения НДС сокращает срок его возврата на 3 месяца, соответствующие времени проведения камеральной налоговой проверки.

Гарантией соблюдения сроков возврата НДС налогоплательщику в заявительном порядке является начисление процентов на сумму налога за каждый день просрочки, начиная с 12-го дня после даты подачи налогоплательщиком заявления. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период нарушения срока возврата.

Если впоследствии в ходе камеральной проверки налоговым органом будет установлен факт нарушения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, налоговый орган выносит соответствующее решение и направляет налогоплательщику требование о возврате налога, ранее выплаченного налогоплательщику. На излишне возвращенный налог начисляются проценты в размере, равном ставке рефинансирования ЦБ РФ.



Альберт Овсянников,
менеджер налоговой практики AGA Management

Перспективы для большинства – туманны

Вступившие в силу дополнения НК РФ предусматривают новый, заявительный порядок возмещения НДС. Этот порядок распространяется на две группы налогоплательщиков:
1) заплативших за три календарных года, предшествующих году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налогов (налог на прибыль, НДС, акцизы и НДПИ) на сумму не менее 10 млрд рублей;
2) предоставивших банковскую гарантию, удовлетворяющую требованиям пунктов 4 и 6 статьи 176.1 НК РФ.
В процессе возмещения НДС с проблемами может столкнуться любой налогоплательщик. Во-первых, налогоплательщикам 1-й группы следует учитывать возможность возникновения разногласий с налоговым органом в отношении трактовки требований подпункта 1 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ. Во-вторых, вероятность того, что налогоплательщик захочет и сможет предоставить банковскую гарантию, удовлетворяющую требованиям пунктов 4 и 6 статьи 176.1 НК РФ, невысока по нескольким причинам: перечень банков, которые вправе предоставлять гарантию, не сформирован окончательно; банк не только может брать плату за выдачу гарантии, но и выдвинуть дополнительные условия (для выдачи нужно будет предоставить в залог банку свое имущество).
Отсюда следует несколько важных моментов. Во-первых, налоговики по результатам камеральной проверки нередко отказывают в возмещении НДС. Во-вторых, банк не вправе отказать налоговому органу в удовлетворении требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии, а сама банковская гарантия будет допускать бесспорное списание денежных средств со счета банка. В-третьих, взыскание на заложенное имущество может быть обращено банком во внесудебном порядке. В-четвертых, судебное решение о признании недействительным отказа налогового органа в возмещении НДС вступит в силу позже даты удовлетворения банком регрессивного требования к налогоплательщику за счет заложенного имущества. Учитывая перечисленные факты, можно с высокой долей вероятности предположить, что получение банковской гарантии может стать достаточно быстрым способом утраты налогоплательщиком своего имущества.
Таким образом, пока заявительным порядком возмещения НДС с большей вероятностью смогут воспользоваться налогоплательщики 1-й группы (особенно если при толковании подпункта 1 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ будут руководствоваться выгодной налоговому органу трактовкой). Перспективы использования механизма банковской гарантии налогоплательщиками 2-й группы являются в настоящее время малопривлекательными.

Указанные проценты начисляются, начиная со дня:

1) фактического получения налогоплательщиком средств – в случае возврата суммы налога в заявительном порядке;

2) принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке – в случае зачета суммы налога в заявительном порядке.

> **... любые налогоплательщики имеют потенциальную возможность ускоренного возмещения НДС ...**

Налогоплательщик должен самостоятельно исполнить требование налогового органа в течение 5 дней с момента его получения. И только на следующий день после истечения срока, предусмотренного для возврата налога, налоговый орган направляет в банк требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии. Налогоплательщику следует незамедлительно уведомить налоговый орган о том, что требование было исполнено, не забыв приложить копии документов, подтверждающих это. Иначе может сложиться ситуация, когда налогоплательщик самостоятельно исполнит требование, но налоговый орган направит в банк новое требование, которое будет исполнено уже банком. Это приведет к двойному перечислению налога.

Банк-гарант обязан в течение 5 дней исполнить требование налогового органа. И только при его неисполнении банком налоговый орган реализует право бесспорного списания денежных сумм, указанных в требовании.

Если банковская гарантия не предоставлялась, то обязанность по уплате данных сумм исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах или на иное имущество налогоплательщика по решению налогового органа о взыскании указанных сумм, принятому после неисполнения налогоплательщиком в установленный срок требования налогового органа.

Предложенные законодательные нововведения являются, безусловно, прогрессивными и свидетельствуют о повышении доверия государства к налогоплательщикам. Однако пока данные новшества касаются самых крупных налогоплательщиков, составляющих меньшинство в общем количестве предприятий, уплачивающих НДС. Остается надеяться, что со временем государство, убедившись в работоспособности заявительной модели возврата НДС на примере с налогоплательщиками-гигантами, найдет возможность распространить ее и на компании среднего и малого бизнеса. ■

The Moscow Times

Генеральный партнер: Russian Consulting Club

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С МИНОРИТАРИЯМИ. Возможности и риски

9 апреля 2010, Гостиница Шератон Палас Москва

В программе:

1. Общее описание порядка вытеснения миноритраных акционеров соответствии с российским правом. В каких случаях и кому может потребоваться такая процедура. Правомерны ли действия контролирующего акционера?
Краткая характеристика законодательства.

2. Действия, которые необходимо осуществить до момента начала процедуры вытеснения миноритарных акционеров.
Как устанавливается справедливая цена выкупа акций?

3. Порядок осуществления процедуры вытеснения: последовательность действий и сроки. Какие согласования/одобрения государственных органов требуется получить в процессе?

4. Споры, связанные с процедурой вытеснения акционеров: как уберечься от ошибок.
На примерах судебной практики РФ.

5. Дополнительно: выступление разработчика на тему «Как все начиналось» или «Почему был принят данный закон»?

По вопросам регистрации, пожалуйста, обращайтесь в The Moscow Times к Алене Артемьевой (e.artemieva@imedia.ru). Телефон: +7 495 234 3223 (доб. 4237)

www.events.moscowtimes.ru

реклама