# Проценты по НДС: подсчет дней просрочки возврата

Последнее время Президиум ВАС РФ уделяет повышенное внимание спорам о правилах расчета процентов, которые полагается взыскивать с инспекции в случае нарушения сроков возврата налога. На этот раз высшие арбитры обратили внимание на то, что суды применяют разные подходы к расчету процентов по ст. 176 НК РФ при просрочке возврата возмещаемого НДС.

Суть спора

Компания представила в инспекцию «уточненку» по НДС, заявив к возмещению более 21,4 млн руб. налога. В результате камеральной проверки ИФНС возместила лишь 2,9 млн руб. Фирма успешно оспорила ее решение в суде, и инспекция перечислила оставшуюся сумму. Правда, без процентов за несвоевременный возврат НДС.

Плательщик обратился в суд за взысканием процентов, посчитав, что нормы п. 10 ст. 176 НК РФ нарушены. Первая инстанция его поддержала, определив период просрочки возмещения НДС исходя из фактических календарных дней. Однако апелляция отменила это решение и уменьшила сумму процентов к уплате на 36,3 тыс. руб. При этом она исходила из количества дней в каждом полном месяце, равного тридцати.

|  |  |
| --- | --- |
| Позиция налоговой инспекции | Позиция налогоплательщика |
| При возмещении НДС периоды просрочки возврата налога определяются исходя из количества дней в каждом полном месяце, т. е. 30 дней. Такой подход соответствует инструкциям ЦБ РФ и совместному постановлению Пленума ВС РФ № 13 и Пленума ВАС РФ № 14 от 08.10.1998. | За несвоевременное возмещение НДС налоговый орган должен уплатить проценты. Они исчисляются за фактические календарные дни просрочки. Это отвечает принципу справедливости налогообложения и компенсирует отсутствие возможности распоряжаться своими деньгами. |

Решение принято в пользу налогоплательщика

Позиция суда

Статья 176 НК РФ устанавливает порядок и сроки возмещения НДС. При нарушении сроков возврата с 12-го дня после завершения камеральной проверки, по итогам которой вынесено решение о возмещении (полном или частичном), начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возмещения (п. 10 ст. 176 НК РФ).

При определении суммы исчисляемых по данной норме процентов следует учитывать фактическое число дней в каждом году и календарные дни просрочки возврата НДС, если иное не предусмотрено Кодексом (например, п. 4 ст. 75, пп. 3 и 4 ст. 203 НК РФ).

Суды допустили ошибки при определении размера процентов в части периодов просрочки возврата.

Полностью с выводами суда можно ознакомиться в постановлении Президиума ВАС РФ от 21.01.2014 № 11372/13.

Комментарий эксперта

Владимир Краснов,  эксперт журнала «Налоговые споры»

Как считать будем?

В данном деле столкнулись два абсолютно разных подхода к определению периода просрочки возврата НДС. Причем один выгоден налоговым органам (месяц равен 30 дням), второй – плательщикам (количество дней в месяце определяется календарными днями). Официальных разъяснений Минфина России и ФНС России по данному вопросу нет.

Так же как и в случае с общими нормами (п. 10 ст. 78, п. 5 ст. 79 НК РФ), положения ст. 176 НК РФ не уточняют порядок расчета указанного периода применительно к НДС. Поэтому суды решали данный вопрос по-разному.

Отметим, что правильным считается расчет процентов, произведенный арифметически и методологически верно (период начисления и количество дней), а также с учетом изменения ставки рефинансирования.

Позиция высших судов неприменима

Рассуждая о правовом регулировании вопроса определения периода просрочки возврата НДС, коллегия судей ВАС РФ обратила внимание на совместное постановление Пленума ВС РФ № 13 и Пленума ВАС РФ № 14 от 08.10.1998 (далее – постановление № 13/14).

Согласно п. 2 этого документа при расчете процентов по ставке рефинансирования Банка России число дней в году (месяце) принимается равным соответственно 360 и 30 дням, если иное не установлено соглашением сторон, обязательными для них правилами, а также обычаями делового оборота.

Президиум ВАС РФ отметил, что данный подход обусловлен порядком расчета процентов по кредитным договорам между Банком России и коммерческими банками, действовавшим в момент принятия постановления № 13/14. Его регулировало Положение о порядке начисления процентов (утв. письмом Госбанка СССР от 22.01.1991 № 338).

Высшие арбитры пояснили, что Положение разрабатывалось с учетом начисления процентов вручную. Для упрощения расчета количество дней в месяце условно принято за 30, а в году – за 360. Об этом сказано в письме Банка России от 23.01.1998 № 27-Т (хотя оно по техническим соображениям отменено, это не имеет принципиального значения).

Президиум ВАС РФ делает важное уточнение: постановление № 13/14 принято в целях правильного и единообразного применения судами общей юрисдикции и арбитражными судами положений именно Гражданского кодекса РФ о процентах за пользование чужими денежными средствами. А согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законом. Поэтому в налоговом споре ссылаться на постановление № 13/14 неуместно. Из его положений исходили первая и апелляционная инстанции в рассматриваемом деле, что и повлекло отмену принятых ими судебных актов.

Еще один довод против постановления № 13/14 приведен в постановлении ФАС Московского округа от 22.04.2011 № КА-А40/3047-11. Отмечено, что п. 2 данного документа следует трактовать как разъяснение порядка расчета суммы процентов за день, а не за период просрочки. А положения ст. 176 НК РФ предусматривают начисление процентов за каждый день просрочки и исключений не содержат.

В другом деле московские арбитры прямо указывают, что при исчислении процентов по п. 10 ст. 176 НК РФ нужно учитывать фактическое количество дней просрочки возврата налога (постановление от 20.05.2011 № КА-А40/4433-11).

Больше дней – больше процентов

Одновременно ВАС РФ делает ссылку на пп. 3.14 и 4.2 Положения о порядке предоставления Банком России кредитным организациям кредитов, обеспеченных залогом (блокировкой) ценных бумаг (утв. ЦБ РФ 04.08.2003 № 236-П). Согласно этим нормам при расчете процентов по ставке рефинансирования учитываются фактическое число календарных дней в месяце и году (365 или 366 соответственно).

С большой долей вероятности можно утверждать, что Президиум ВАС РФ в постановлении по данному спору выберет подход, который более выгоден налогоплательщикам. Так это и произошло, например, в деле о начислении процентов на сумму излишне взысканного налога на прибыль (постановление Президиума ВАС РФ от 24.12.2013 № 11675/13).