



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЯМАЛО-НЕНЕЦКОГО АВТОНОМНОГО ОКРУГА**  
г. Салехард, ул. Республики, д.102, тел. (34922) 5-31-00,  
[www.yamal.arbitr.ru](http://www.yamal.arbitr.ru), e-mail: [info@yamal.arbitr.ru](mailto:info@yamal.arbitr.ru)

---

**ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
РЕШЕНИЕ**

г. Салехард  
17 января 2016 года

Дело № А81-4687/2015

Резолютивная часть решения объявлена 12 января 2016 года.

Решение в полном объеме изготовлено 17 января 2016 года.

Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа в составе судьи Лисянского Д.П., при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Ф.Х. Раскельдиевой, рассмотрев в открытом судебном заседании дело по заявлению акционерного общества «Всероссийский банк развития регионов» (ИНН 7736153344, ОГРН 1027739186914) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ямало-Ненецкому автономному округу (ИНН 8911006266, ОГРН 1048900853517) о возврате излишне уплаченного налога на прибыль организаций в сумме 457 651 руб.,

при участии в судебном заседании:

от заявителя – представитель не явился;

от заинтересованного лица – Д.В. Захарова по доверенности от 23.12.2015,

установил:

акционерное общество «Всероссийский банк развития регионов» (далее по тексту – АО «ВБРР», общество, налогоплательщик, заявитель) обратилась в арбитражный суд с требованием к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее по тексту – налоговый орган, инспекция, заинтересованное лицо) о возврате излишне уплаченного налога на прибыль организаций в сумме 457 651 руб.



В обоснование требований заявитель указал, что заявление о зачете излишне уплаченных сумм налога было подано им в инспекцию с соблюдением установленного законом срока. Общество полагает, что в налоговом законодательстве отсутствует необходимость проведения камеральной налоговой проверки как основание для отказа налоговым органом в осуществлении зачета налога. Налогоплательщик считает, что им не пропущен срок исковой давности для обращения в суд с иском о возврате излишне уплаченного налога.

В представленных в суд письменных пояснениях АО «ВБРР» указало, кроме того, что спорная переплата по налогу образовалась в результате того, что общество при формировании налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2010 год рассматривало проценты, исчисляемые в соответствии с п.2.1 ст.126 Закона о банкротстве, в качестве доходов и не создавало резервы по сомнительной задолженности в соответствии со ст.266 Налогового кодекса РФ. Однако впоследствии налогоплательщик, воспользовавшись своим правом получить письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, получил разъяснения Минфина России о возможности формирования резервов по сомнительным долгам в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам, и правомерности включения отчислений в эти резервы в составе внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль организаций (письма Минфина России от 10.05.2012 № 03-03-06/2/60 и от 01.11.2013 № 03-03-06/2/46707).

В отзыве на заявление заинтересованное лицо, возражая против требований налогоплательщика, указывает на пропуск обществом 3-летнего срока, установленного п.7 ст.78 Налогового кодекса РФ. Указанный срок, по мнению налогового органа, должен исчисляться с момента истечения установленного законом срока для представления налоговой декларации за соответствующий год, то есть с 28.03.2011.

Заявитель, извещенный надлежащим образом, не обеспечил явку представителя в судебное заседание. На основании ч.3 ст.156, ч.2 ст.200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее по тексту – АПК РФ) дело рассмотрено в отсутствие представителя заявителя.

Представитель заинтересованного лица в судебном заседании против удовлетворения заявления возражал, ссылаясь на доводы отзыва на заявление.

Заслушав представителя, изучив материалы дела, доводы, изложенные в заявлении и отзыве на заявление, исследовав представленные доказательства, арбитражный суд установил следующие обстоятельства.

Как следует из материалов дела, 30.12.2013 АО «ВБРР» была подана в инспекцию уточненная налоговая декларация (корректировка № 2) по налогу на прибыль организаций за 2010 год. В связи с представлением указанной уточненной налоговой декларации у общества образовалась переплата по налогу на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 457 651 руб.

Исходя из наличия данной переплаты, общество обратилось в налоговый орган с заявлением от 14.01.2014 № 258-ДМ-14 о зачете переплаты, образовавшейся в результате подачи уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2010 год, в сумме 457 651 руб.

Решением от 30.01.2014 № 2577 инспекция отказала налогоплательщику в осуществлении зачета (возврата) переплаты по налогу на прибыль организаций в указанной сумме в связи с проведением камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации.

АО «ВБРР» повторно обратилось в налоговый орган с заявлением от 06.02.2015 № 1121-ДУиО-15, в котором просило произвести возврат переплаты по налогу на прибыль организаций в сумме 457 651 руб. на расчетный счет налогоплательщика.

По результатам рассмотрения указанного заявления налоговым органом вынесено решение от 12.02.2015 № 3792 об отказе в осуществлении зачета (возврата) данной суммы, по причине пропуска заявителем трехлетнего срока, установленного п.7 ст.78 Налогового кодекса РФ.

Указанное решение инспекции от 12.02.2015 № 3792 было обжаловано обществом в вышестоящий налоговый орган. Решением Управления Федеральной налоговой службы по Ямало-Ненецкому автономному округу от 05.05.2015 № 95 жалоба налогоплательщика была оставлена без удовлетворения.

После этого АО «ВБРР» обратилось в Федеральную налоговую службу с жалобой на решение Управления Федеральной налоговой службы по Ямало-Ненецкому автономному округу от 05.05.2015 № 95. Решением ФНС России от 01.06.2015 № СА-4-9/9370@ жалоба общества оставлена без удовлетворения.

08.09.2015 заявитель обратился в арбитражный суд с заявлением об обязанности налогового органа возвратить сумму излишне уплаченного налога на прибыль организаций за 2010 год в размере 457 651 руб.

Изучив материалы дела, исследовав доказательства, арбитражный суд не находит оснований для удовлетворения требования заявителя.

В соответствии с пп.5 п.1 ст.21 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов.

Названному праву корреспондирует обязанность налоговых органов осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов (пп.5 п.1 ст.32 Налогового кодекса РФ).

Порядок таких зачетов и возвратов регламентирован главой 12 Налогового кодекса РФ, из анализа которой следует, что ст.78 Налогового кодекса РФ устанавливает режим зачета и возврата излишне уплаченных налоговых обязательств.

Согласно толкованию данных норм Конституционным судом Российской Федерации, изложенному в определении от 27.12.2005 № 503-О, излишняя уплата налога, как правило, имеет место, когда налогоплательщик, исчисляя подлежащую уплате в бюджет сумму налога самостоятельно, т.е. без участия налогового органа, по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, допускает ошибку в расчетах.

В соответствии с положениями ст.78 Налогового кодекса РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном настоящей статьей (пункт 1).

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта (пункт 3).

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов, если такая совместная сверка проводилась (пункт 4).

Заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (пункт 7).

Факт наличия переплаты по налогу на прибыль организаций за 2010 год и ее размер признается участвующими в деле лицами. Указанная переплата, как следует из

материалов дела, выявилась после уточнения налогоплательщиком своих налоговых обязательств путем подачи 30.12.2013 уточненной налоговой декларации (корректировка № 2) за 2010 год.

Ранее этого события у налогового органа не было оснований для сообщения налогоплательщику о наличии у него переплаты в порядке, установленном п.3 ст.78 Налогового кодекса РФ, поскольку налоговый орган не мог знать о наличии такой переплаты.

Данный вывод основан на положениях п.1 ст.52 и п.1 ст.54 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

При таких обстоятельствах, о наличии переплаты в рассматриваемом случае налоговому органу могло стать известно только после подачи обществом уточненной налоговой декларации (корректировка № 2) по налогу на прибыль организаций за 2010 год, то есть после 30.12.2013, поскольку именно на налогоплательщика – юридическое лицо возложена обязанность по самостоятельному исчислению суммы налога на основе данных регистров бухгалтерского учета.

Арбитражный суд не может согласиться с доводами заинтересованного лица о том, что заявителем пропущен установленный законом срок обращения в налоговый орган с заявлением о зачете суммы излишне уплаченного налога.

Так, в соответствии с п.7 ст.78 Налогового кодекса РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Как указывалось выше, первое заявление о зачете спорной суммы переплаты было подано заявителем в налоговый орган 14.01.2014. При этом, как следует из пояснений налогоплательщика и не опровергнуто налоговым органом, налог на прибыль организаций за 2010 год был уплачен заявителем различными платежами не позднее

24.12.2010, однако последний платеж за указанный период в размере 278 451 руб. был произведен обществом по уточненной налоговой декларации (корректировка № 1) платежным поручением от 24.03.2011.

Вместе с тем, поскольку заявителем в рамках настоящего дела не оспаривается законность соответствующих действий налогового органа по отказу в осуществлении возврата (зачета) излишне уплаченного заявителем налога в качестве самостоятельного требования, предметом доказывания в рассматриваемом случае является момент, когда заявитель должен был узнать о наличии у него спорной переплаты по налогу на прибыль организаций.

Так, из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, содержащейся в определении от 21.06.2001 № 173-О, следует, что статья 78 Налогового кодекса РФ позволяет налогоплательщику 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 в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности – со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п.1 ст.200 Гражданского кодекса РФ).

Как следует из разъяснений, изложенных в пункте 33 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в силу части 1 статьи 4 АПК РФ налогоплательщик может обратиться в суд только в случае нарушения его права на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов, пеней, штрафа, то есть когда надлежащее соблюдение им регламентированной статьей 78 НК РФ процедуры не обеспечило реализации данного права в административном (внесудебном) порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей.

Таким образом, обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов, пеней, штрафа возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

Срок, в течение которого налогоплательщик вправе обратиться в суд с иском о возврате из бюджета излишне уплаченной суммы налога в порядке арбитражного судопроизводства, ввиду отсутствия специального нормативного регулирования применительно к данной конкретной ситуации, должен исчисляться по общим правилам исчисления срока исковой давности – со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (пункт 1 статьи 200 Гражданского кодекса Российской Федерации).

С данными общими положениями гражданского законодательства согласуются также разъяснения, приведенные в пункте 79 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», где указано, что пропуск срока на подачу заявления в налоговый орган не препятствует налогоплательщику обратиться непосредственно в суд с иском о возврате из бюджета суммы излишне уплаченного налога в течение трех лет, считая со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм.

Вместе с тем при рассмотрении настоящего спора необходимо учитывать правовую позицию, сформулированную в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.2009 № 12882/08, в соответствии с которой момент совершения действий по корректировке своего налогового обязательства и представлению уточненной налоговой декларации не является тем моментом, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат переплаты по налогу.

На основании изложенного, применительно к обстоятельствам настоящего дела, в предмет доказывания по делу входят обстоятельства, позволяющие установить, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о наличии у него спорной переплаты. Именно с этого момента следует исчислять трехлетний срок на обращение налогоплательщика в арбитражный суд с заявлением о возврате из соответствующего бюджета суммы переплаты по налогу.

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 непропущенным срока на возврат налога. Бремя доказывания этих обстоятельств в силу ст.65 АПК РФ возлагается на налогоплательщика (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.2009 № 12882/08).

При этом, как указано Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, сам по себе момент совершения налогоплательщиком действий по корректировке своего налогового обязательства и представлению уточненной налоговой декларации, не может считаться моментом, когда он узнал о факте излишней уплаты налога.

Из указанных выше норм права и правовых позиций высших судебных органов следует, что для определения правомерности требований налогоплательщика следует установить действительный момент, когда ему стало или должно было стать известно о наличии переплаты. При этом во внимание могут быть приняты все имеющие значение обстоятельства, которые тем или иным образом свидетельствуют об осведомленности хозяйствующего субъекта о наличии переплаты по конкретному налогу.

В соответствии с абзацем 2 п.1 ст.81 Налогового кодекса РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Указанная статья не устанавливает срок, в пределах которого налогоплательщик может представить уточненную налоговую декларацию при уменьшении суммы налога, подлежащего уплате, по сравнению с ранее поданной декларацией.

Однако, учитывая, что по итогам представления такой декларации у налогоплательщика при условии полной уплаты им суммы налога по первоначальной декларации может возникнуть право на зачет (возврат) суммы излишне уплаченного налога, реализация права на представление такой уточненной декларации будет иметь правовое значение в случае ее представления в пределах срока, установленного пунктом 7 ст.78 Налогового кодекса РФ (в течение трех лет со дня уплаты налога).

Как следует из представленных налогоплательщиком письменных пояснений переплата по налогу на прибыль организаций за 2010 год в сумме 457 651 руб. образовалась у общества вследствие создания налогоплательщиком резерва по



сомнительным долгам на сумму начисленных процентов по конкурсным требованиям в соответствии со ст.266 Налогового кодекса РФ. При этом суммы отчислений в эти резервы были включены заявителем в состав внереализационных расходов за 2010 год, что обусловило необходимость корректировки суммы подлежащего уплате в бюджет налога на прибыль в сторону уменьшения путем представления 30.12.2013 уточненной налоговой декларации.

Как следует из пояснений заявителя, формирование резерва по сомнительным долгам за 2010 год было произведено в конце 2013 года и обусловило необходимость корректировки налоговых обязательств 2010 года. При этом налогоплательщик указывает на отсутствие на дату подачи первичной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2010 год сформированной правовой позиции относительно возможности создания банками резервов по сомнительным долгам в отношении начисленных в ходе конкурсного производства процентов на сумму требований банка, которые, исходя из п. 2.1 ст. 126 Закона о банкротстве, не являются процентами на сумму долгового обязательства, тогда как в силу буквального содержания п. 3 ст. 266 НК РФ, резервы по сомнительным долгам создаются в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам.

Вместе с тем АО «ВБРР» указало, что в целях снижения налоговой нагрузки по уплате сумм налога на прибыль с начисленных в соответствии со ст.126 Закона о банкротстве процентов по должникам, перспективы взыскания которых оценивались как крайне низкие, налогоплательщик воспользовался своим правом на получение письменных разъяснений по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, направив соответствующие запросы в Министерство Финансов РФ (от 02.03.2012 № 2324-ДУиО-12, от 13.08.2013 № 8605-ДУиО-13).

На указанные запросы обществом были получены разъяснения Минфина России от 10.05.2012 № 03-03-06/2/60 и от 01.11.2013 № 03-03-06/2/46707, в которых финансовый орган указал заявителю, что начисленные в соответствии со ст.126 Закона о банкротстве проценты подлежат учету на основании п.6 ст.250 НК РФ (как процентные доходы по долговым обязательствам) и, соответственно, могут резервироваться в порядке, определенном ст.266 Налогового кодекса РФ. При этом суммы отчислений в означенные резервы включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода.

В силу пп.2 п.1 ст.21 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В соответствии с п.1 ст.34.2 Налогового кодекса РФ Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Таким образом, именно из письма Минфина России от 10.05.2012 № 03-03-06/2/60, полученному обществом по его письменному запросу 21.05.2012 (согласно оттиску штампа регистрации входящей корреспонденции), налогоплательщик должен был узнать о наличии у него спорной переплаты по налогу на прибыль организаций за 2010 год. Следовательно, именно с момента получения заявителем означенного письма финансового органа, то есть с 21.05.2012, следует в рассматриваемом случае исчислять трехлетний срок на обращение в арбитражный суд с заявлением о возврате из бюджета переплаты по налогу.

Общество обратилось в суд с заявлением 08.09.2015 (согласно оттиску календарного штемпеля органа почтовой связи на конверте), то есть за пределами трехлетнего срока, который истек 21.05.2015.

Суд не оценивает правомерность действий заявителя по формированию резерва по сомнительным долгам и правильность определения налоговых обязательств по налогу на прибыль за 2010 год, поскольку наличие у общества переплаты, возникшей вследствие указанных обстоятельств, налоговым органом признается, подтверждается актом сверки по состоянию на 19.06.2015.

Вместе с тем именно после получения письма Минфина России от 10.05.2012 № 03-03-06/2/60 по своему запросу у налогоплательщика появилась реальная возможность с учетом однозначного разъяснения финансового органа откорректировать свои налоговые обязательства по налогу на прибыль организаций 2010 года и приступить к реализации своего права на возврат налога из бюджета. Для совершения указанных действий правоприменительная практика высших судов определила временной интервал в три года, достаточный для совершения налогоплательщиком всех необходимых действий, направленных на возврат из бюджета излишне уплаченных сумм налога. Однако в рассматриваемом случае заявитель свое право на возврат из бюджета сумм налога в отведенный законом и правоприменительной практикой трехлетний срок не реализовал.

Правомерность действий налогового органа в рамках рассматриваемого дела судом не оценивается, поскольку заявитель, как указывалось выше, требования об оспаривании действий налогового органа, выразившихся в отказе осуществить возврат

излишне уплаченного налога, не заявлял. Вместе с тем следует отметить, что в соответствии с правовой позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, отраженной в постановлении от 28.06.2011 № 17750/10, если налогоплательщик своевременно предпринял попытку досудебного урегулирования спора с налоговым органом и обращение в суд вызвано незаконным отказом в его имущественном требовании, такое право подлежит судебной защите при условии соблюдения заявителем срока, установленного ч.4 ст.198 АПК РФ.

При указанных обстоятельствах у суда отсутствуют основания для удовлетворения требования о возврате из бюджета спорной суммы переплаты, поскольку заявителем был пропущен трехлетний срок обращения в арбитражный суд с заявлением о возврате из бюджета излишне уплаченной суммы налога с момента, когда он узнал или должен был узнать о наличии спорной переплаты.

Данное обстоятельство является самостоятельным основанием для отказа в удовлетворении требования о возврате из бюджета излишне уплаченной суммы налога.

Расходы по уплате государственной пошлины в силу ч.1 ст.110 АПК РФ относятся на заявителя.

На основании изложенного, руководствуясь статьями 110, 167-170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд

#### РЕШИЛ:

в удовлетворении требования акционерного общества «Всероссийский банк развития регионов» отказать.

Решение может быть обжаловано в течение месяца путем подачи апелляционной жалобы в Восьмой арбитражный апелляционный суд через Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа.

Судья

Д.П. Лисянский