

УДК 342.743

DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/3/231-241>

ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРОЦЕДУРЫ ВОЗВРАТА НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

А. Г. Пауль

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 3 августа 2022 г.

Аннотация: рассматриваются проблемные вопросы процедуры возврата налоговых платежей. С учетом изменений законодательства о налогах и сборах и современной судебной практики проводятся отличия между реализацией права на возврат налоговых платежей и его защитой. Анализируются отличия возврата излишне уплаченных и излишне взысканных сумм, а также причины таких отличий. Кроме того, обозначаются различные формы, способы и средства защиты права на возврат излишне уплаченных и излишне взысканных сумм. Делается предложение о более четком определении в законодательстве о налогах и сборах возврата как самостоятельного способа защиты прав налогоплательщиков, а также процедур предварительного обращения в налоговый орган с целью реализации права или защиты права на возврат.

Ключевые слова: налоги, защита прав налогоплательщиков, возврат налоговых платежей, излишне уплаченный налог, излишне взысканный налог.

Abstract: the paper discusses some problematic issues of tax reimbursement procedure. Taking into account the changes in the legislation on taxes and fees and modern judicial practice the author points out distinction between the implementation of the right to refund tax payments and its protection. The paper analyzes the differences between the refund of overpaid and overcharged amounts as well as the reasons for such differences. In addition, various forms, methods and means of protecting the right to refund excessively paid or excessively collected amounts are noted. In conclusion, the author offers some proposals to the legislation on taxes and fees concerning designation the reimbursement as an independent method of taxpayer right protection as well as the procedure for preliminary application to the tax authority in order to exercise the right to refund or to protect the right to refund.

Key words: taxes, protection of taxpayers' rights, tax refunds repayment, overpaid tax.

Налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов (подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ). Общие правила о возврате сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов (далее – налоговых платежей) содержатся в ст. 78 и 79 НК РФ. Особые правила, касающиеся возврата (возмещения) НДС закреплены в ст. 176 НК РФ.

Любое право, как известно, включает в себя правомочие на собственные действия, на действия обязанных лиц, а также правопритязание,

под которым понимается возможность прибегнуть в необходимых случаях к защите со стороны государственных (общественных) органов с целью принудить обязанное лицо к исполнению обязанности и (или) претерпеванию юридической ответственности¹.

Право на возврат налоговых платежей исходя из его характера реализуется за счет действия обязанных лиц, налоговые органы должны принять решение о возврате, а Федеральное казначейство РФ его исполнить. Что касается правопритязания, то процедура его реализации недостаточно четко определена в законодательстве о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ гарантирует налогоплательщикам (плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов) административную и судебную защиту их прав и законных интересов (п. 1 ст. 22 НК РФ). Тем самым законодательство о налогах и сборах определяет порядок (формы) защиты прав плательщиков. Однако в законодательстве о налогах и сборах не всегда четко прописаны подходы к выбору того или иного порядка (формы) защиты. Кроме того, отсутствуют нормы, которые однозначно определяли бы способы и средства защиты прав налогоплательщиков.

В настоящее время наилучшим образом законодательно урегулирован такой способ защиты, как признание недействительными решений (ненормативных актов) налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. В подп. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ прямо закреплено право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц. Порядок реализации этого способа защиты прав и применяемые здесь средства защиты определены в разделе VII НК РФ.

Названные проблемы касаются в том числе защиты права на возврат налоговых платежей. Например, анализируя Налоговый кодекс РФ сложно сделать вывод, защищается ли право на возврат налоговых платежей лишь с помощью обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов (их должностных лиц) по отказу в возврате или можно заявлять самостоятельные требования непосредственно о возврате соответствующих сумм. Интересно, что ученые давно предлагали ввести такой способ защиты, как возврат судом излишне взысканных сумм налога (сбора), пени или штрафа или излишне уплаченных сумм налога, сбора, пени и штрафа². Однако в законодательстве о налогах и сборах такой способ защиты подробного закрепления не получил.

Кроме того, не до конца понятно, во всех ли случаях будет необходим предварительный административный (досудебный) порядок защиты права на возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей. Сложно также сделать выводы о средствах защиты этого права, хотя в определенной мере это может быть предметом иных отраслей права (процессуальных).

¹ См.: *Алексеев С. С.* Общая теория права : в 2 т. М., 1982. Т. 2. С. 118–125.

² См.: *Гудым В. Н.* Способы защиты прав налогоплательщиков : современное состояние и перспективы развития : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

Ответы на эти вопросы зависят от того, идет ли речь о возврате излишне *уплаченного* налогового платежа или о возврате излишне *взысканного*.

1. Правовое регулирование и правоприменительная практика, касающиеся возврата излишне *уплаченных* налоговых платежей, являются более стабильными и последовательными.

В ст. 78 НК РФ, которая посвящена возврату излишне уплаченных сумм, фактически определялся административный порядок реализации этого права. О формах, способах и средствах его защиты какие-либо предписания в этой статье отсутствуют.

Ориентиры относительно форм, способов и средств защиты права на возврат излишне уплаченных налоговых платежей были сформулированы Высшим Арбитражным Судом РФ. Еще в ныне отмененном постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5³ было разъяснено, что налогоплательщик имеет право на обращение в суд с иском о возврате излишне уплаченных сумм в случае отказа налогового органа в удовлетворении заявления о возврате (п. 22 указанного постановления). В настоящее время аналогичное правило отражено в п. 33 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57⁴.

Фактически указанные правоприменительные предписания дали право на жизнь возврату излишне уплаченных налоговых платежей как самостоятельному способу защиты права. Благодаря указанным положениям право на возврат излишне уплаченных сумм защищается двумя способами:

1) обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц по отказу в возврате излишне уплаченных налоговых платежей;

2) возврат излишне уплаченного налогового платежа.

При применении этих двух способов защиты важно помнить, что они применяются лишь при нарушении права на возврат излишне уплаченного налогового платежа (после такого нарушения). Высший Арбитражный Суд РФ в двух указанных постановлениях обращал внимание на то, что обращение в суд возможно лишь после отказа налогового органа в удовлетворении заявления о возврате. При обращении в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченных налоговых платежей налогоплательщик лишь реализует свое право на такой возврат. На этот момент еще нет нарушения его права. Излишняя уплата налогового платежа происходит не в результате каких-либо нарушений со стороны налоговых органов, а в результате добровольных ошибочных действий самого

³ О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

⁴ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

налогоплательщика. Налогоплательщик может ошибиться при исчислении налогового платежа (и неправильно указать сумму в налоговой декларации) или ошибиться при уплате налога⁵. Соответственно подача заявления о возврате – это не защита права на возврат, а его реализация в административном порядке. Этот момент важно помнить и не смешивать такую подачу заявления о возврате с обжалованием решения налогового органа, действия (бездействия) его должностного лица по отказу в возврате. Кроме того, этим объясняются положения судебной практики, которые, с одной стороны, перед подачей в суд иска о возврате излишне уплаченного налогового платежа требуют предварительного обращения в налоговый орган с заявлением о возврате (п. 33 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57), а с другой – при рассмотрении исков налогоплательщиков о возврате налоговых платежей предлагают исходить из того, что положения Налогового кодекса РФ не содержат специальных требований об обязательной досудебной процедуре урегулирования таких споров (п. 65 указанного постановления). Приведенное в п. 65 правило об отсутствии досудебного порядка урегулирования споров не «отменяет» предварительного обращения в налоговый орган с заявлением о возврате; это правило не требует от налогоплательщика обязательного обжалования отказа в удовлетворении такого заявления о возврате в вышестоящий налоговый орган.

В качестве частного случая возврата излишне уплаченного налогового платежа можно рассматривать возмещение сумм косвенных налогов (ст. 176, 203 НК РФ). Хотя в этом случае излишняя уплата происходит не из-за ошибки налогоплательщика, а в силу особенностей исчисления косвенных налогов.

В отношении реализации и защиты права на возмещение НДС Высший Арбитражный Суд РФ подробно описал требования к соблюдению административного порядка реализации права на возмещение перед обращением в суд за защитой этого права. В абз. 4 п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 прямо указывается, что в силу ч. 1 ст. 4 АПК РФ налогоплательщик может обратиться в суд только в случае нарушения его права на возмещение НДС, т. е. когда надлежащее соблюдение им регламентированной главой 21 НК РФ процедуры не обеспечило реализации данного права в административном (внесудеб-

⁵ Как отмечают ученые, «если излишнее поступление сумм в бюджет произошло без участия налогового органа в исчислении налога, при самостоятельном расчете суммы налогоплательщиком, то налог можно квалифицировать как излишне уплаченный. Если же суммы поступили в бюджет в результате незаконного (ошибочного) расчета налога налоговым органом, то налог следует квалифицировать как излишне взысканный. Соответственно, излишне взысканным будет налог, уплаченный налогоплательщиком добровольно во исполнение незаконного налогового уведомления (решения по результатам выездной (камеральной) налоговой проверки; требования об уплате налога, направленного в порядке реализации такого решения)» (Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»).

ном) порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей⁶. В случае несоблюдения налогоплательщиком упомянутой административной процедуры реализации права суд отказывает в удовлетворении заявления, если оспаривалось решение налогового органа об отказе в возмещении НДС, или оставляет исковое заявление без рассмотрения, если заявлялись требования о возмещении НДС (п. 3 постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65).

Указанный подход, в целом воспринятый судебной практикой, оказался несколько размыт Конституционным Судом РФ в определении от 21 июня 2001 г. № 173-О⁷. Конституционный Суд РФ, как и иные суды, подтвердил право на подачу иска о возврате излишне уплаченных налоговых платежей как самостоятельного способа защиты права. Однако одновременно он разъяснил, что ст. 78 НК РФ не препятствует в случае пропуска налогоплательщиком срока на подачу заявления о возврате налога в административном порядке сразу обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства (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 ГК РФ).

При таком подходе обращение в суд осуществляется при отсутствии нарушения права на возврат излишне уплаченных сумм, так как заявление в налоговый орган не подается. Фактически здесь происходит не защита права, а реализация права на возврат налоговых платежей через суд, что, по мнению ряда ученых, противоречит направленности деятельности судов на защиту нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов (ст. 4 АПК РФ, ст. 3 ГПК РФ, ст. 4 КАС РФ).

Таким образом, процедура реализации и защиты права на возврат излишне уплаченных налоговых платежей выгладит следующим образом. Первоначально плательщик, выявив излишнюю уплату, должен реализовать свое право на возврат в административном порядке. В случае отказа налогового органа в удовлетворении такого заявления у налогоплательщика появляются два способа защиты права на возврат. С одной стороны, он может обжаловать такое решение налогового органа, действие (бездействие) его должностного лица в порядке, предусмотренном разделом VII НК РФ. Здесь предусмотрен обязательный предварительный административный порядок защиты права, необходимо обращение

⁶ О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов : постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 2.

⁷ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мелерзановой Веры Анатольевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 8 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1.

в вышестоящий налоговый орган с *жалобой*. В случае отказа в удовлетворении этой жалобы появляется возможность использовать судебный порядок защиты права и обратиться в суд с *заявлением*. С другой стороны, налогоплательщик, не получив возврат налогового платежа, может обратиться в суд с *исковым заявлением* о возврате налогового платежа, предварительно не обжалуя соответствующий отказ в вышестоящий налоговый орган.

2. Правовое регулирование и правоприменительная практика, касающиеся возврата излишне **взысканных** налоговых платежей, складывались более противоречиво.

Первоначально в отличие от ст. 78 НК РФ возможность предъявления исков о возврате излишне взысканных сумм прямо предусматривалась в абз. 2 п. 3 ст. 79 НК РФ. Такая редакция статьи просуществовала до 2017 г.⁸

Указанная формулировка ст. 79 НК РФ изначально подтверждала существование двух способов защиты права на возврат налоговых платежей – обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц по отказу в возврате и возврата излишне взысканных сумм.

Однако возникали случаи, когда применимость возврата излишне взысканных налоговых платежей как самостоятельного способа защиты прав была неочевидна. Проблемы возникали при попытке потребовать возврата излишне взысканного налога в тех случаях, когда налогоплательщик не обжаловал решение налогового органа, которым соответствующие суммы были доначислены.

Истоки проблемы кроются в том, что в отличие от излишне уплаченных налогов, где причиной такой излишней уплаты являются действия налогоплательщика, излишнее взыскание происходит в результате действий налогового органа. Такие действия могут выражаться как в непосредственно ошибочном взыскании налоговых платежей, так и в предварительном принятии решения о доначислении налогового платежа по результатам налоговой проверки. Возможность требовать возврата излишне взысканного налогового платежа при явно ошибочном взыскании сумм (т. е. при отсутствии какого-либо решения о доначислении) не вызывала сомнений. Однако не всегда бесспорна была возможность требовать возврата налогового платежа, который был излишне взыскан на основании решения о его доначислении, если само такое решение предварительно не было отменено и не обжаловалось.

Несмотря на различные подходы к решению этого вопроса и на попытки потребовать предварительное обжалование ненормативного акта (решения) налогового органа о доначислении, Верховный Суд РФ указал, что такие судебные способы защиты прав налогоплательщиков, как

⁸ О внесении изменений в статьи 78 и 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 14 ноября 2017 г. № 322-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2017. № 47. Ст. 6848.

оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога, являются независимыми, если иное прямо не следует из законодательства. При наличии нескольких возможных способов защиты права налогоплательщик имеет право выбора между ними⁹. Такой подход был оценен учеными как расширение возможностей налогоплательщика по судебной защите¹⁰.

Таким образом, Верховный Суд РФ подтвердил существование возврата излишне взысканных налоговых платежей как самостоятельного способа защиты прав налогоплательщиков и возможность его применения наряду с оспариванием ненормативных актов налоговых органов, даже при наличии неотмененного решения налогового органа о доначислении налогового платежа (в таких случаях оценка законности решения о доначислении происходит при рассмотрении иска о возврате излишне взысканной суммы).

Неоднозначно складывалось правовое регулирование и правоприменение относительно обязательного досудебного обращения в налоговый орган с заявлением о возврате излишне взысканных сумм. Дополнительные вопросы о возврате излишне взысканных налоговых платежей как отдельном способе защиты права, а также о необходимости предварительного обращения в налоговый орган с заявлением о возврате возникли после вступления в силу Федерального закона от 14 ноября 2017 г. № 322-ФЗ, который изменил п. 3 ст. 79 НК РФ и согласно которому из налогового законодательства была исключена фраза о возможности подачи в суд искового заявления в течение трех лет считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

В Пояснительной записке к указанному законопроекту разъяснялось, что в соответствии с этим проектом исключается обременительный для налогоплательщика судебный порядок возврата излишне взысканных сумм налога, сбора, страховых взносов, пеней или штрафа. Вместо положений, предоставляющих право налогоплательщику подать исковое заявление о возврате в суд в течение трехлетнего срока и общего срока исковой давности, законопроектом предлагается увеличить срок на подачу налогоплательщиком заявления о возврате суммы излишне взысканного налога с одного месяца до трех лет. Данные изменения направлены на упрощение процедуры возврата сумм излишне взысканных налога, сбора, страховых взносов, пеней и штрафов, сокращение количества судеб-

⁹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 20 июля 2016 г. № 304-КГ16-3143 (дело № А27-1958/2015). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Данная позиция вошла в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 3 (2016) : утв. Президиумом Верховного Суда РФ 19.10.2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁰ См.: *Копина А. А.* Топ 10 налоговых споров в 2016 году // *Налоги.* 2017. № 3. С. 3–13.

ных споров, а также позволяют распространить досудебную процедуру обжалования на отказ в возврате излишне взысканных сумм налогов¹¹.

Толкуя эти изменения, Федеральная налоговая служба РФ указала, что с 14 декабря 2017 г. ст. 79 НК РФ не предусмотрена возможность возврата излишне взысканной суммы налога через суд. Однако в соответствии со ст. 137 НК РФ налогоплательщик может обжаловать решение налогового органа об отказе в возврате излишне взысканной суммы налога¹². Такие разъяснения налогового органа приводили к мысли, что после указанных изменений в законодательстве у налогоплательщиков остался лишь один способ защиты нарушенных прав при отказе в возврате излишне взысканного налога – обжалование решения налогового органа о таком отказе. В связи с этим вновь встал вопрос о соотношении возврата излишне взысканных налоговых платежей и обжалования отказа в их возврате как различных способов защиты прав налогоплательщиков.

Как свидетельствует складывающаяся после этих изменений судебная практика, самостоятельность обоих способов защиты (возврата излишне взысканных сумм и обжалования отказа в таком возврате) подтверждена судами, несмотря на мнение Федеральной налоговой службы РФ, сформулированное в вышеуказанном письме. В то же время вопрос о необходимости предварительного обращения в налоговый орган с заявлением о возврате излишне взысканного налогового платежа вызвал различные судебные суждения.

Многие суды расценили изменения в ст. 79 НК РФ как новый подход, требующий обязательного предварительного обращения в налоговый орган с заявлением о возврате излишне взысканного налогового платежа. Например, в постановлении Первого арбитражного апелляционного суда от 2 октября 2019 г. по делу № А11-3900/2019 со ссылкой на п. 33 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 и на п. 3 ст. 79 НК РФ был сделан вывод, что с 1 января 2018 г. обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне взысканных сумм налогов, пеней, штрафа возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении заявления о возврате либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок¹³. Иными словами, суд решил, что с 2018 г. процедура возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей идентична и требует обязатель-

¹¹ О внесении изменения в статью 79 части первой Налогового кодекса Российской Федерации : пояснительная записка «К проекту федерального закона». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹² Письмо ФНС России от 21 декабря 2017 г. № ГД-3-8/8522@ // Официальные документы (приложение к «Учет. Налоги. Право»). 2018. № 3.

¹³ Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 2 октября 2019 г. по делу А11-3900/2019. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Такая позиция была поддержана судом кассационной инстанции (см.: Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 30 января 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»).

ного предварительного обращения в налоговый орган в целях реализации права на возврат в административном порядке¹⁴. Однако Верховный Суд РФ не поддержал такой подход. В определении от 21 августа 2020 г. № 301-ЭС20-5798¹⁵ обращено внимание, что в новой редакции ст. 79 НК РФ отсутствует указание о возможности обращения налогоплательщика в суд с иском о возврате излишне взысканных сумм только при условии соблюдения досудебного порядка урегулирования вопроса об их возврате, не установлен такой порядок и иным федеральным законом. При этом установление в законе обязательного досудебного порядка рассмотрения спора является административным барьером для доступа к правосудию. Соответственно наличие такого барьера должно четко и однозначно следовать из законодательства и практики его применения. С учетом указанных аргументов был сделан вывод, что подача заявления о возврате излишне взысканных платежей в налоговый орган до обращения в суд является правом налогоплательщика, но не его обязанностью.

На наш взгляд, в этой аргументации Верховного Суда РФ были несколько смешаны понятия досудебного порядка реализации права на возврат (который Верховный Суд РФ назвал досудебным порядком урегулирования вопроса) и досудебного порядка урегулирования спора. В связи с этим позиция апелляционного суда в этой части представляется более обоснованной, так как в ней более четко разграничиваются эти понятия.

Однако кроме данных аргументов в этом же определении Верховный Суд РФ сослался на другой судебный акт – определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16 июня 2020 г. № 307-ЭС19-23989¹⁶, в котором был дополнительный более интересный аргумент относительно необязательности предварительного обращения в налоговый орган при возврате излишне взысканных сумм. В этом определении обращается внимание, что в отличие от излишней уплаты налоговых платежей, допускаемой, как правило, в связи с ошибочными действиями самого плательщика, в случае излишнего их взыскания в связи с принятием налоговым органом незаконных решений, совершением незаконных действий (бездействия), права налогоплательщика нарушаются самим фактом взыскания, что в соответствии со ст. 46 Конституции РФ и ч. 1 ст. 4 АПК РФ является основанием для обращения в суд за восстановлением нарушенного права.

¹⁴ Отметим, что ранее нами также поддерживалась такая позиция при толковании новой редакции п. 3 ст. 79 НК РФ (см.: Пауль А. Г. Возврат налоговых платежей как способ защиты прав налогоплательщиков // Финансовое право. 2018. № 12. С. 22–25).

¹⁵ Это определение вошло в обзор судебной практики (п. 24 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2020) : утв. Президиумом Верховного Суда РФ 23 декабря 2020 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁶ Это определение также вошло в обзор судебной практики (п. 36 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ № 3 (2020) : утв. Президиумом Верховного Суда РФ 25 ноября 2020 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»).

На наш взгляд, именно эта позиция (о нарушении прав налогоплательщиков самим взысканием налоговых платежей, а не отказом в возврате) наиболее корректно обосновывает отсутствие необходимости предварительного обращения налогоплательщиков в налоговый орган с заявлением о возврате относительно излишне взысканных платежей. Здесь акцент ставится на том, что нарушение права налогоплательщика уже имеется. И этим обосновывает возможность непосредственного обращения в суд за защитой этого нарушенного права, без предварительной попытки возврата излишне взысканного налогового платежа в административном порядке.

Такой подход поднимает вопрос о самостоятельности права на возврат излишне взысканных сумм и о его отличии от права на возврат излишне уплаченных налоговых платежей. Видимо, право на возврат излишне уплаченных налоговых платежей является самостоятельным правом, состоящим из всех трех правомочий (правомочия на собственные действия, на действия обязанного лица и правопритязания). В то же время право на возврат излишне взысканного налогового платежа скорее всего является лишь правопритязанием, т. е. правомочием, обеспечивающим защиту со стороны государственных органов какого-то иного права. Этим иным правом может быть названо право собственности налогоплательщика, которое нарушается в результате незаконного взыскания налоговых платежей.

Таким образом, современное состояние правового регулирования и применения процедур возврата излишне уплаченных и излишне взысканных сумм свидетельствует о том, что правоприменителями (налоговыми и судебными органами) по-разному толкуются нормы законодательства о налогах и сборах, используются различные теоретические подходы при их толковании.

Из действующих норм Налогового кодекса РФ не всегда видны отличия в возврате излишне уплаченных и излишне взысканных сумм. В законодательстве о налогах и сборах нет четкого обозначения возврата налоговых платежей в качестве самостоятельного способа защиты права. Здесь недостаточно четко также определена обязательность предварительного обращения в налоговый орган с целью реализации права или защиты права на возврат.

Учитывая вышеуказанные обстоятельства имеются основания для уточнения ст. 78 и 79 НК РФ, в том числе с учетом позиций, сформулированных Верховным Судом РФ.

Библиографический список

Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. М. : Юрид. лит., 1982. Т. 2.

Гудым В. Н. Способы защиты прав налогоплательщиков : современное состояние и перспективы развития : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

Копина А. А. Топ 10 налоговых споров в 2016 году // *Налоги.* 2017. № 3.

Пауль А. Г. Возврат налоговых платежей как способ защиты прав налогоплательщиков // Финансовое право. 2018. № 12. С. 22–25.

Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

References

Alekseev S. S. General theory of law : in 2 volumes. M. : Jurid. lit., 1982. Vol. 2.

Gudym V. N. Ways to protect the rights of taxpayers: current state and development prospects : Author's abstract. diss. ... Cand. jurid. sciences. M., 2008.

Korina A. A. Top 10 tax disputes in 2016 // Taxes. 2017. № 3.

Paul A. G. Return of tax payments as a way to protect the rights of taxpayers // Financial Law. 2018. № 12. P. 22–25.

Tyutin D. V. Tax law: A course of lectures. АТР «ConsultantPlus».

Для цитирования:

Пауль А. Г. Правовые проблемы процедуры возврата налоговых платежей // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2022. № 3 (50). С. 231–241. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/3/231-241>

Recommended citation:

Paul A. G. Legal Issues of Tax Reimbursement // Proceedings of Voronezh State University. Series: Law. 2022. № 3 (50). P. 231–241. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/3/231-241>

Воронежский государственный университет

Пауль А. Г., доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права

E-mail: pag@law.vsu.ru

Voronezh State University

Paul A. G., Doctor of Legal Sciences, Associate Professor, Professor of the Financial Law Department

E-mail: pag@law.vsu.ru