



**ФИНАНСОВОЕ ПРАВО; НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

УДК 336.2

Долганин Сергей Петрович

Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева

Институт права и предпринимательства

Россия, Екатеринбург

[spd013@ya.ru](mailto:spd013@ya.ru)

Dolganin Sergey

Ural State Law University named after V.F. Yakovlev

Institute of business and law

Russia, Yekaterinburg

**НАСЛЕДОВАНИЕ ПРАВА НА ВОЗВРАТ ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННЫХ  
СУММ НАЛОГА**

**Аннотация:** в российской правовой доктрине, зачастую цивилистической, нередко возникает вопрос наличия у ряда юридических конструкций свойства эластичности – способности определённого актива (в широком смысле слова) изменять свою форму при одновременном сохранении соответствующих прав кредитора на такой актив. В связи с этим, возникает вопрос о существовании такого свойства в рамках налогового права. Подобный вопрос возник в связи с изучением ряда судебных актов по данной тематике.

**Ключевые слова:** налоговое право, налоги, наследование, право на возврат, механизм возврата, излишне уплаченный налог.

**INHERITANCE OF THE RIGHT TO REFUND OF OVER PAID TAX  
AMOUNTS**

**Annotation:** in Russian legal doctrine, often civil law, the question often arises of whether a number of legal structures have the property of elasticity - the ability of a



certain asset (in the broad sense of the word) to change its form while maintaining the corresponding rights of the creditor to such an asset. In this regard, the question arises about the existence of such a property within the framework of tax law. A similar question arose in connection with the study of a number of judicial acts on this topic.

**Key words:** tax law, taxes, inheritance, right to tax refund, tax refund mechanism, overpaid tax.

Сформулировать основной вопрос в рамках упомянутой юридической проблематики можно следующим образом: «Возможно ли наследование права на возврат излишне уплаченных сумм налога?». Представляется, что спорный характер указанного вопроса в правоприменительной практике обусловлен, как минимум, двумя особенностями механизма возврата излишне уплаченных сумм налога:

Во-первых, согласно правовому регулированию ст. ст. 35, 57 Конституции РФ, а также соответствующим разъяснениям Конституционного суда РФ [3] обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти.

Во-вторых, специальная норма налогового закона – ст. 79 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) – указывает на специального субъекта, уполномоченного на реализацию права на возврат излишне уплаченных сумм налога, – налогоплательщика (налогового агента).

В-третьих, общие положения ст. 44 НК РФ устанавливают закрытый перечень случаев, при которых правопреемство в налоговых правоотношениях допустимо. Всего таких случаев три (по факту три с половиной), к числу которых правопреемство в порядке наследования законом не отнесено. Исходя из указанного регулирования, логичным представляется отрицательный ответ на



поставленный вопрос. В целом, в рамках одной из хронологически первых правовых позиций по данному вопросу, выраженной в соответствующих письмах Минфина РФ [6], [7], изложен подход, запрещающий наследникам налогоплательщика реализовать право на возврат излишне уплаченных сумм налога. Ключевым доводом органа исполнительной власти выступал довольно примитивный и в целом ошибочный тезис о невозможности применения положений гражданского закона к налоговым отношениям. Между тем, как мне кажется, рассматриваемая логика приводит к верному выводу о невозможности совершения в рамках публичных правоотношений действий, прямо не предусмотренных налоговым законом. Тем не менее, в более поздних судебных актах сформировался противоположный подход, разрешающий наследникам налогоплательщика реализовать право на возврат излишне уплаченных сумм налога [5]. Рассматриваемый вывод представляется безусловно верным и справедливым. Однако согласиться с юридической логикой, опосредующей такой вывод, весьма сложно.

В первую очередь, надлежит обозначить основные доводы, заявленные судами в преобладающем большинстве актов, принятых в пользу наследников. Такими доводами выступают (позиция судов основывается на одном или нескольких):

Во-первых, излишне поступившая от налогоплательщика в бюджет сумма не является законно установленным налогом, относится к имуществу налогоплательщика, которое подлежит возврату последнему, а после смерти — его наследникам.

Во-вторых, несмотря на то что налоговое законодательство прямо не закрепляет за наследниками умершего налогоплательщика право (возможность) возратить налоги, излишне налогоплательщиком уплаченные или излишне с него взысканные, но и норм, «блокирующих» общие положения о наследовании в отношении «излишних» налогов, тоже нет. Иными словами, налоговый закон



не содержит положений, запрещающих правопреемство в налоговых правоотношениях.

В-третьих, излишне поступившая от налогоплательщика в бюджет сумма не имеет той неразрывной связи с личностью/статусом налогоплательщика-наследодателя, которая согласно статье 1112 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) препятствовала бы включению права на возврат такой суммы в состав наследства.

При этом существенным дополнением такой юридической логики выступает «универсальный аргумент». Пожалуй, практически в любой отрасли права существует свой «универсальный аргумент» – норма права, как правило практически полезная и здравая, но зачастую, в силу своей широты или по иным причинам, используемая для того, чтобы «заткнуть дыры» в юридической аргументации. Например, в гражданском праве таким институтом выступает недобросовестность. В рамках налогового права подобным «универсальным аргументом» является норма п. 7 ст. 3 НК РФ, закрепляющая принцип, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Используя вышеобозначенное обоснование, руководствуясь соображениями о том, что норма права «не может толковаться как ограничивающая права наследников», суды, по собственному убеждению, таким образом избавляются от юридической преграды в виде отсутствия в налоговом законодательстве механизма правопреемства в части отдельных институтов налогового права, закреплённых специальными нормами. После чего, применяя положения ст. ст. 1112, 1183 ГК РФ, суды приходят к выводу о наличии у наследников права на возврат излишне уплаченных сумм налога.

Несмотря на то, что подобные решения в целом справедливы, мотивировка выглядит совершенно неубедительно и спорно. Попробуем ответить на вопрос, почему логика правоприменительных органов не звучит убедительно.



Первым шагом юридической аргументации выступает отказ от цели обосновать наличие у наследников права на возврат излишне уплаченных сумм налога и сфокусироваться на юридической квалификации сложившегося правоотношения.

Мотивировка вышеуказанных судебных актов всегда существовала в парадигме того, что возникшие правоотношения носят публичный, налогово-правовой характер. Рассуждений относительно природы сложившихся отношений в таких судебных актах не приводится. Попробуем исходить из предположения, что перед нами действительно налогово-правовые отношения.

В случае если отношения отношениям по возврату наследниками излишне уплаченных сумм налога в действительности являются налогово-правовыми, то, как ранее отмечалось, позиция Минфина РФ относительно отсутствия у наследников права на возврат излишне уплаченных сумм налога является совершенно справедливой. Юридическая конструкция, предусмотренная ст. 79 НК РФ, обладает строгой регуляторной спецификой и называет конкретного управомоченного на совершение действий по возврату соответствующей суммы налога субъекта.

Таким образом, справедливым представляется отметить, что в рамках квалификации отношений по возврату наследниками излишне уплаченных сумм налога в качестве налогово-правовых, права на возврат таких сумм у наследников не возникает.

Как минимум, следует критически отнестись к доводам, приводимым в ряде судебных решений [4] и научных статьях [8], о том, что если налоговое законодательство не запрещает наследовать сумму излишне уплаченного налога, то такое наследование возможно, поскольку нет запретительных норм.

Фундаментальной особенностью налогового права выступает его тип правового регулирования – «запрещено все, кроме прямо разрешенного» (в классификации С.С. Алексеева) [9]. Рассматриваемая особенность, в частности,



следует из ст. 1 НК РФ: права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений регулируются только законодательством о налогах и сборах и никаким иным законодательством. Иначе говоря, если налоговое законодательство не определяет имущественные права и обязанности того или иного лица (в частности, наследников) в отношении конкретных налоговых обязанностей налогоплательщика-наследодателя и не устанавливает для него процедуры обращения в налоговый орган для реализации своих прав, то это означает невозможность для такого лица вступить в налоговые отношения с государством [10].

Следующим шагом допустим, что отношения по возврату наследниками излишне уплаченных сумм налога не являются налогово-правовыми. В западной культуре сложилась традиция определять понятия и (или) их признаки прежде, чем предметно о них рассуждать. Следовательно, обозначим признаки налоговых правоотношений.

Положения ст. 2 НК РФ определяют перечень отношений, регулируемых налоговым правом. Наряду с изложенным, в доктрине налогового права отмечается, что общественные отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, в действительности выходят за рамки ст. 2 НК РФ [11]. В условиях ограничений по объёму, связанных с форматом настоящей работы, представляется разумным обратить внимание, как минимум, на два безусловных признака налоговых отношений, представляющих интерес в контексте настоящего рассуждения – субъектный состав и содержание. Во-первых, участником налоговых правоотношений всегда выступает плательщик налогов и сборов. Во-вторых, налоговые правоотношения всегда выстроены на отношениях власти и подчинения.

Попробуем применить к отношениям по возврату наследниками излишне уплаченных сумм налога вышеописанный двухступенчатый тест: во-первых, в таких правоотношениях не участвует налогоплательщик; во-вторых, налоговый



орган и наследник выступают в таких отношениях как субъекты равные по объёму прав (статус налогового органа в рассматриваемом случае можно сравнить, например, со статусом органа государственной власти в отношениях исполнения госконтрактов) [12].

Таким образом, рассматриваемые правоотношения не носят публично-правовой характер. Следовательно, они являются частно-правовыми по своей природе. Из указанного следует, что в строго юридическом смысле права на использование механизма возврата излишне уплаченных сумм налога, предусмотренных ст. 79 НК РФ, у наследников возникнуть не может ни при каких обстоятельствах.

Продолжим рассуждение относительно природы возникших правоотношений. Каким видом частных правоотношений являются отношения по возврату наследниками излишне уплаченных сумм налога?

В данный момент рассуждения важно отметить, что в контексте частно-правовых отношений называть имущественную массу, выступающую предметом спора, термином «излишне уплаченная сумма налога» является некорректным. После смерти наследодателя рассматриваемое имущество становится частью наследственной массы, юридический режим такого имущества изменяется. В момент вступления в наследство фактически возникает ситуация, когда текущий владелец уплаченных в бюджет денежных средств лишен владения такими средствами.

Из вышеуказанного представляется, что содержание такого правоотношения заключается в том, что одно лицо без всяких к тому законных оснований неосновательно обогащается: приобретает или сберегает (не тратит) своё имущество за счёт другого лица.

Таким образом, юридически корректной квалификацией требования наследника к бюджету о возврате денежных средств, ранее ошибочно



переданных наследодателем, является квалификация такого требования как возникшего из неосновательного обогащения.

Основной методологической ошибкой, совершаемой в вышеперечисленных судебных актах, на мой взгляд, является попытка применения публично-правовых категорий к отношениям, в рамках которых такие юридические конструкции не применимы. В подобном контексте неизбежным является использование нехарактерного публичному праву расширительного способа толкования норм налогового закона.

Говоря строго, в рамках заинтересовавшего меня судебного дела, по которому принято вышеупомянутое кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ, составу суда в целом следовало указать на гражданско-правовой, а не административный характер спора.

Возвращаясь к основному вопросу настоящей статьи: «Возможно ли наследование права на возврат излишне уплаченных сумм налога?», основываясь на вышеизложенном, с юридической точки зрения следует дать отрицательный ответ. Тем не менее, важно оговориться, что экономическая сущность рассматриваемых сумм налога не изменяется, меняется лишь их правовой режим.

### **Список литературы:**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть третья (в ред. ФЗ № 362-ФЗ от 24.07.2023) // Российская газета, N 289, 22 декабря 2006 г. Вступил в силу с 1 января 2008 г.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая (в ред. от 31.07.2023) // «Собрание законодательства Российской Федерации», 7 августа 2000, № 32.





3. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П // URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20578/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20578/)
4. Апелляционное определение Красноярского краевого суда от 31.05.2017 по делу № 33а-7005/2017 // URL: [https://lawnotes.ru/sudpraktika/sou/apellyatsionnoe-opredelenie-\\_-33a-7055\\_2017-ot-31.05.2017-krasnoyarskogo-kraevogo-suda-\(krasnoyarskiy-kray\)](https://lawnotes.ru/sudpraktika/sou/apellyatsionnoe-opredelenie-_-33a-7055_2017-ot-31.05.2017-krasnoyarskogo-kraevogo-suda-(krasnoyarskiy-kray))
5. Апелляционное определение Московского городского суда от 16.01.2023 по делу № 33-2406/2023 // URL: <https://mos-gorsud.ru/mgs/services/cases/appeal-civil/details/5176e4d0-90da-11ed-92bc-af2f691d5cb7?caseNumber=33-2406/2023%3B>
6. Письмо Минфина России от 06.08.2013 № 03-04-05/31516 // URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70330104/?ysclid=lui3sit2p4510445661>
7. Письмо Минфина России от 30.04.2014 № 03-04-05/20630 URL: <https://base.garant.ru/70717804/?ysclid=lui3u71k1j375240153>
8. Ефремова Е.С. «О праве наследников на имущественный налоговый вычет» // Нотариус. 2013. № 8.
9. Алексеев, С. С. Государство и право: учебное пособие // С. С. Алексеев. — Москва: Проспект, 2015. — 152 с. — ISBN 978-5-392-16283-3. — Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система.
10. Ногина О.А. «Наследование имущества и имущественный налоговый вычет при приобретении недвижимого имущества: проблемы законодательства и судебной практики» // Журнал «Нотариальный вестник» № 10, 2021.
11. Тютин Д.В. «Налоговое право: Курс лекций» // URL: [https://www.consultant.ru/edu/student/download\\_books/book/tiutin\\_dv\\_nalogovoe\\_pravo/](https://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pravo/);
12. Российское гражданское право: Учебник: В 2-х томах. Том II. Обязательственное право // Отв. ред. Е.А. Суханов. — М.: Статут, 2011.