

Глава 1

Общие положения о зачете и возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей

§ 1. История отечественного законодательства о зачете и возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей

Первым законом в истории отечественного налогового законодательства, который непосредственно закрепил право налогоплательщика на своевременный зачет или возврат излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налоговых платежей, а также подробно определил порядок осуществления соответствующих процедур, стал Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ)¹. Тем не менее зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налоговых платежей были известны отечественному законодательству и до вступления в силу части первой НК РФ 1 января 1999 г. В то же время в научной литературе встречаются некоторые заблуждения относительно существования данных видов зачета и возвра-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824 (с послед. изм.); Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340 (с послед. изм.).

та в отечественном налоговом праве дореволюционного и советского периода¹, что делает исследование истории данного правового явления довольно актуальным.

В истории развития законодательного регулирования зачета и возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей в отечественном праве можно выделить четыре периода:

- 1) дореволюционный период (вторая половина XIX в. — 1918 г.): законодательное регулирование процедур носит фрагментарный характер и распространяется на отдельные платежи;
- 2) советский период (1918–1990 гг.): законодательное регулирование остается фрагментарным, однако получают закрепление общие для всех видов налогов нормы о зачете и возврате излишне уплаченных и излишне взысканных сумм;
- 3) переходный период (1990–1998 гг.): при общем увеличении массива налогового законодательства процедуры зачета и возврата переплат не получают более подробной законодательной регламентации;
- 4) современный период (1999 г. — по настоящее время): впервые на законодательном уровне подробно определяется порядок осуществления зачета и возврата излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налоговых платежей и получает закрепление соответствующее право налогоплательщика.

Рассмотрим подробнее указанные периоды.

1. Дореволюционный период (вторая половина XIX в. — 1918 г.)

Первые нормы законодательства Российской империи о зачете и возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей, которые нам удалось обнаружить, относятся ко второй половине XIX в.

¹ Так, например, М.В. Карасева утверждает, что зачет с давних пор являлся механизмом гражданско-правового регулирования и в качестве механизма правового регулирования был совершенно неизвестен российскому финансовому праву как дореволюционного, так и советского периода (*Карасева М.В.* Финансово-правовой зачет в свете политических реалий современности // Правовая политика и правовая жизнь. 2002. № 14. С. 47, 53).

Отечественное дореволюционное законодательство не закрепило право налогоплательщиков и плательщиков иных публичных платежей на зачет и (или) возврат излишне уплаченных и излишне взысканных сумм, а процедуры зачета и возврата переплат были урегулированы крайне фрагментарно. Общие правила о возврате и зачете излишне уплаченных или взысканных сумм налоговых платежей отсутствовали, однако для отдельных платежей (например, крепостных пошлин, государственного промыслового налога, квартирного налога и др.) было установлено, что излишне уплаченные или взысканные суммы подлежат возврату или зачету в счет предстоящих платежей. Кроме этого для некоторых случаев были закреплены: условия осуществления возврата; орган, которому подведомственно принятие решения о зачете или возврате; порядок обжалования данного решения; срок, в течение которого может быть подано ходатайство о возврате или зачете переплаты¹. Следует отметить, что возврат переплат получил более широкое распространение, однако в некоторых случаях были предусмотрены возможность и отдельные правила осуществления зачета излишне или неправильно поступивших в казну сумм в счет будущих платежей².

В дореволюционной литературе зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей практически не исследовались. Упоминание о возврате неправильно взысканной суммы налога мы встретили только в трудах Э.Н. Берендтса: ученый упоминает о возможности осуществления соответствующего возврата при рассмотрении вопроса об уплате окладных налогов.

В начале XX в. в российском финансовом праве использовались два способа для определения размера прямого налога — окладный и раскладочный. При окладных налогах размер податной обязанности субъекта налога устанавливался законом на основании определенных признаков, по которым можно судить о податной способности плательщика налога. Однако, несмотря на определение размера

¹ См., напр.: *Устав о пошлинах с разъяснениями Правительствующего Сената* / сост. А. Анисимов. СПб., 1890. С. 15; *Уставы о прямых налогах, о пошлинах и об акцизных сборах* // Свод законов Российской Империи: в 16 т. Т. 5. СПб., 1893. С. 85; *Устав о прямых налогах*. Т. 5. СПб., 1903. С. 39, 111, 156; Плеске Э. *Справочная книга для податных инспекторов, казенных палат и казначейств*. СПб., 1885. С. 251, 280–283, 433.

² См., напр.: Плеске Э. *Указ. соч.* С. 283.

налога законом, органы финансового управления более подробным образом указывали плательщику размер и срок платежа. Так, органы финансового управления публиковали список плательщиков налога с указанием размера и срока платежа или обращались непосредственно к отдельным плательщикам с приказом о платеже. Приказ о платеже, предъявленный от имени уполномоченного законом органа власти плательщику, являлся бесспорным требованием, исполнение которого не могло быть отложено даже в том случае, если плательщик полагал, что приказ неправилен или неточен. Сначала было необходимо произвести уплату налога, а затем уже плательщику предоставлялась возможность жаловаться или требовать возврата неправильно взысканной суммы¹.

В случае уплаты раскладочных налогов размер и срок исполнения налоговой обязанности отдельного субъекта определялся уполномоченными органами власти или органами местного самоуправления исходя из установленной законом общей суммы налога, подлежащей к уплате жителями определенной местности или членами определенной группы, и сравнительной оценки податной способности жителей соответствующей местности или членов группы. Раскладка и определение размера платежной обязанности могли быть предметом жалобы и стать поводом для проверки правильности распоряжений органов-раскладчиков и исправления ошибок и несправедливостей². Несмотря на то что применительно к оспариванию подлежащего уплате размера раскладочного налога в литературе не упоминается о возврате неправильно взысканных сумм, как представляется, подобный возврат мог быть одним из упомянутых способов исправления ошибок и несправедливостей³.

¹ См.: Берендтс Э.Н. Русское финансовое право. СПб., 1914. С. 310–311.

Например, ст. 778 Устава о прямых налогах устанавливала в части регулирования уплаты государственного квартирного налога, что подача заявлений о неправильном определении оклада налога не останавливает уплаты налога.

² См.: Берендтс Э.Н. Указ. соч. С. 309.

³ Необходимо отметить, что в отечественной дореволюционной литературе, посвященной налогообложению в других государствах (например, Австрии и Франции), также довольно подробно описывается порядок обжалования распределения налогов или ошибки в расчетах без определения правовых последствий вынесения решения в пользу плательщика данных платежей (см., напр.: Судейкин В.

⇨ Таким образом, в дореволюционный период развития отечественного права процедуры зачета и возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей получают крайне фрагментарное законодательное регулирование и освещение в юридической литературе.

2. Советский период (1918–1990 гг.)

В советском законодательстве получают закрепление общие для всех видов налогов нормы о зачете и возврате переплат, однако в данный период нормативно-правовое регулирование рассматриваемых процедур в основном было подзаконным: законодательно закрепленные правила были немногочисленны и практически все без исключения законодательные акты, регулировавшие рассматриваемый вопрос, предоставляли органам отраслевого управления (прежде всего, Народному комиссариату финансов СССР) полномочия по установлению основных правил осуществления зачета и возврата сумм, неправильно поступивших в казну.

В рассматриваемый период законодательными актами, устанавливающими общие правила о зачете и возврате сумм, неправильно поступивших в казну, стали: Декрет от 20 июля 1922 г. «Об отсрочке, рассрочке и сложении государственных налогов и сборов и возврате сумм, неправильно поступивших в казну»¹, Декрет от 2 ноября 1922 г. «Об отсрочке, рассрочке и сложении местных денежных налогов и сборов и сумм, неправильно поступивших в эти сборы»², «Положение о взимании налогов» от 2 октября 1925 г.³, «Положение о взыскании налогов и неналоговых платежей» от 17 сентября 1932 г.⁴, «Положение о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» от 26 января 1981 г.⁵

Прямые налоги и их организация во Франции. СПб., 1887. С. 51–52, 64–66; *Законы о прямых налогах в Австрии*. СПб., 1901. С. 23).

¹ СУ РСФСР. 1922. № 46. Ст. 569.

² СУ РСФСР. 1922. № 67. Ст. 894.

³ СЗ СССР. 1925. № 70. Ст. 518.

⁴ СЗ СССР. 1932. № 69. Ст. 410-а, 410-б.

⁵ Свод законов СССР: в 12 т. Т. 5. С. 502 (с послед. изм.).

В указанных декретах в рамках регулирования вопросов возврата сумм, неправильно поступивших в казну, во-первых, разграничивались полномочия по возврату между органами государственной власти в зависимости от размера подлежащей возврату суммы и, во-вторых, устанавливалась годовичная давность на возврат неправильно поступивших в казну сумм.

Пришедшее на смену декретам «Положение о взимании налогов» 1925 г. провозгласило, что неправильно поступившие в уплату налогов суммы должны быть в кратчайший срок возвращаемы плательщикам, и воспроизвело существовавшее ограничение для обращения с ходатайством о возврате (один год со дня поступления сумм). Новеллой стало правило об обжаловании решений о возврате: они могли быть обжалованы в течение одного месяца, а решение вышестоящей инстанции было окончательным и обжалованию не подлежало (п. 46, 47 Положения).

«Положение о взыскании налоговых и неналоговых платежей» 1932 г. распространялось не только на налоги, но и на неналоговые платежи в бюджеты, платежи по самообложению и обязательному государственному страхованию и закрепило правило, согласно которому излишне поступившие платежи возвращаются плательщику или зачитываются в счет других платежей, причитающихся с него; установленное ранее ограничение для подачи заявления о возврате неправильно поступивших сумм осталось прежним (один год со дня их поступления) (ст. 40 Положения). Каких-либо правил осуществления зачета на законодательном уровне установлено не было.

«Положение о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей», принятое в 1981 г., заменило «Положение о взыскании налоговых и неналоговых платежей» 1932 г. и содержало несколько важных новелл, касающихся зачета и возврата сумм в случае их излишнего поступления. Прежде всего, было установлено обязательное условие — неистечение одного года со дня поступления сумм — для осуществления как возврата, так и зачета сумм, излишне поступивших в результате неправильного их исчисления либо нарушения установленного порядка взимания. Кроме этого впервые на законодательном уровне для целей проведения возврата были разграничены правовые последствия причин возникновения переплат — неправильное исчисление платежей при их добровольной уплате и нарушение установленного порядка взыскания: при оспаривании административного или судебного решения, на основании которого были

взысканы платежи, период, за который суммы могли быть возвращены, мог увеличиться. Так, например, пересмотр административного решения, на основании которого были взысканы средства, допускался более чем за один год со дня поступления средств в бюджет, а суммы возвращались за тот период, за который было пересмотрено решение. Еще одной новеллой стало правило, согласно которому подача заявления о возврате прерывала течение общего срока, в рамках которого можно было произвести возврат или зачет (т.е. один год со дня поступления сумм в бюджет) (п. 33, 34 Положения).

Таким образом, постепенно законодательное регулирование зачета и возврата излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налогов становится более подробным, однако говорить о детальной регламентации данных процедур было бы, безусловно, преждевременно.

Кроме общих правил о зачете и возврате переплаченных сумм советское законодательство в течение всей истории своего развития содержало правовые нормы, посвященные зачету и возврату отдельных платежей: например, местного налога со скота и иных домашних животных, промыслового налога, подоходного налога с населения, с иностранных юридических и физических лиц, сельскохозяйственного налога, налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР, налога со строений¹.

Как и в дореволюционном правоведении, в советский период процедуры зачета и возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей не получили подробного освещения в юри-

¹ См., напр., п. 14 Постановления Народного комиссариата финансов РСФСР и Народного комиссариата внутренних дел РСФСР от 21 августа 1923 г. «Правила взимания местного налога со скота и других домашних животных» // СУ РСФСР. 1923. № 77. Ст. 748; Постановление Совета Народных Комиссаров СССР от 24 июня 1925 г. «О предоставлении уездным финансовым отделам права возврата сумм промыслового налога» // СЗ СССР. 1925. № 45. Ст. 334; п. 29 Указа Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г. «О подоходном налоге с населения» // Свод законов СССР: в 12 т. 1990. Т. 5. С. 459; п. 25–28 Инструкции Министерства финансов СССР от 12 марта 1975 г. № 21 «О порядке приема от населения и внесения в учреждения госбанка налоговых и страховых платежей сельскими советами депутатов трудящихся» // СПС «КонсультантПлюс»; п. 9 Указа Президиума Верховного Совета СССР от 12 мая 1978 г. № 7512-IX «О подоходном налоге с иностранных юридических и физических лиц» // Свод законов СССР: в 12 т. 1990. Т. 5. С. 485.

дической литературе. В советской литературе по финансовому праву вопросы налогообложения, как правило, рассматривались в рамках исследования вопроса о государственных доходах и сводились к вопросам уплаты конкретных налогов и сборов¹. Работа С.Д. Цыпкина «Правовое регулирование налоговых отношений в СССР»² — одна из немногих, в которой содержится краткая характеристика процедур зачета и возврата. В частности, С.Д. Цыпкин указывает, что в случаях неправильного взимания налога с граждан, имеющих право на льготу, или удержания с них налога в большем размере, чем следует, излишне удержанные суммы должны быть возвращены либо могут быть зачтены в счет предстоящих удержаний налога; при этом переплаты возвращаются плательщикам или зачитываются в уплату другого налога в тех случаях, когда заявление о возврате или зачете было подано в финансовый отдел до истечения годового срока со дня поступления этих сумм в бюджет³.

⇨ Таким образом, в советский период развития отечественного права появляются общие для всех видов налогов нормы о зачете и возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей, зачет и возврат в целом получают более подробную регламентацию на законодательном уровне, однако в основном нормативно-правовое регулирование носит подзаконный характер. Указанные процедуры практически не исследуются в юридической литературе, упоминающие о них научные работы носят единичный характер.

3. Переходный период (1990–1998 гг.)

Начало следующего этапа нормативно-правового регулирования зачета и возврата излишне уплаченных и взысканных налоговых платежей связано с увеличением массива налогового законодательства в 1990–1991 гг., которое предшествовало становлению в конце

¹ См., напр.: *Котляревский А.С.* Финансовое право СССР. Л., 1926; *Финансовое право* / под ред. М.А. Гурвич. М., 1940; *Гурвич М.А.* Советское финансовое право. М., 1952; *Советское финансовое право* / отв. ред. Е.А. Ровинский. М., 1961; *Советское финансовое право* / под ред. Е.А. Ровинского. М., 1978.

² См.: *Цыпкин С.Д.* Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955.

³ См.: *Цыпкин С.Д.* Указ. соч. С. 38–39.

1991 г. современной налоговой системы, результатом развития которой стало принятие в 1998 г. части первой НК РФ.

Многочисленные налоговые законы, предшествовавшие становлению современного налогового законодательства¹, содержали нормы о зачете и возврате переплат налоговых платежей. Как и в ранее существовавшем советском законодательстве, в налоговых законах, принятых в 1990 г., можно обнаружить как общие правила, распространявшиеся на все виды налогов, так и специальные правила о зачете и возврате переплат по конкретным налогам. В частности, общее правило было установлено в Законе СССР от 21 мая 1990 г. № 1492-1 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций»², в соответствии со ст. 2 которого суммы налогов и другие обязательные платежи, неправильно взысканные государственными налоговыми инспекциями, подлежали возврату. Порядок и сроки возврата и зачета устанавливались применительно к отдельным налогам: специальные правила были установлены, например, для подоходного налога с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства и были связаны преимущественно с особенностями исчисления и уплаты данного налога³, а также в отношении налога с предприятий, объединений и организаций⁴.

В 1991 г. при принятии законов, заложивших основы современной налоговой системы, были законодательно закреплены и правила о зачете и возврате налогов. Так, в ряде законов РСФСР было установлено, что излишне внесенные суммы налога зачитываются в счет очередных платежей или возвращаются плательщику в десятидневный срок со дня получения его письменного заявления⁵, а ст. 13 За-

¹ Начало существования современного налогового законодательства было положено в конце 1991 г. с принятием 18 налоговых законов (Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде: общая характеристика // Правоведение. 1996. № 3. С. 144).

² Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 22. Ст. 394.

³ См., напр., ст. 18, 21, 23, 25, 28, 31 Закона СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 19. Ст. 320.

⁴ Статья 38 Закона СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 27. Ст. 522.

⁵ См., напр.: Закон РСФСР от 12 декабря 1991 г. № 2025-1 «О налогообложении доходов банков» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 595 (с послед. изм.);

кона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»¹ закрепила общее правило о том, что суммы налогов и других обязательных платежей, неправильно взысканные государственными налоговыми инспекциями, подлежат возврату. Право налогоплательщика на возврат денежных средств из бюджета (хоть непосредственно законодательно и не закрепленное) нашло отражение и в процессуальном законодательстве: ст. 22 Арбитражного процессуального кодекса РФ от 5 марта 1992 г.² установила подведомственность арбитражным судам споров о возврате из бюджета денежных средств, списанных в виде экономических (финансовых) санкций и по другим основаниям государственными налоговыми инспекциями и иными контролирующими органами в бесспорном порядке с нарушением требований законодательства. Наряду с новым законодательством в не противоречащей ему части продолжали действовать неотмененные нормативные правовые акты СССР.

⇒ Однако, несмотря на общее увеличение массива налогового законодательства, анализ норм о зачете и возврате переплат по налоговым платежам позволяет сделать вывод о том, что законодательное регулирование рассматриваемых процедур не становится значительно более подробным по сравнению с советским периодом.

4. Современный период (1999 г. – по настоящее время)

Начало современного периода нормативно-правового регулирования зачета и возврата излишне уплаченных и взысканных налоговых платежей ознаменовало принятие в 1998 г. первой части НК РФ, которая вступила в силу 1 января 1999 г. В части первой НК РФ впервые непосредственно закреплено право налогоплательщика на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов (ст. 21 НК РФ), подробно урегулированы соот-

Закон РСФСР от 13 декабря 1991 г. № 2028-1 «О налогообложении доходов от страховой деятельности» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 597 (с послед. изм.); Закон РСФСР от 20 декабря 1991 г. № 2069-1 «О подоходном налоге с предприятий» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 601.

¹ Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492 (с послед. изм.).

² Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 16. Ст. 836 (с послед. изм.).

Параграф 2

ветствующие процедуры: в первоначальной редакции ст. 78 была посвящена регулированию зачета и возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора и пени, а ст. 79 устанавливала порядок возврата излишне взысканного налога, сбора и пени.

⇨ Таким образом, на современном этапе нормативно-правовое регулирование рассматриваемых процедур осуществляется на уровне закона и преимущественно сосредоточено в гл. 12 НК РФ.

* * *

Такова общая характеристика четырех основных периодов развития отечественного законодательства о зачете и возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей: дореволюционного (вторая половина XIX в. – 1918 г.), советского (1918–1990 гг.), переходного (1990–1998 гг.) и современного (1999 г. – по настоящее время). Более детальному исследованию современного периода развития налогового законодательства о зачете и возврате излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налогов, сборов, авансовых платежей, пени и штрафов и будет посвящена данная работа.