

Чезганова Н.А.

*Научный руководитель: зав. каф. юриспруденции Л.В. Каткова  
Муромский институт (филиал) федерального государственного образовательного  
учреждения высшего образования «Владимирский государственный университет  
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых»  
602264, г. Муром, Владимирская обл., ул. Орловская, 23  
E-mail: tschesganowa@mail.ru*

### **Проблема возврата наследникам умершего налогоплательщика суммы излишне уплаченного им ранее налога**

До 2018 года проблема возможности возврата суммы излишне уплаченного или излишне взысканного налоговыми органами налога наследниками умершего или объявленного умершим налогоплательщика оставалась неразрешённой и даже не упоминалась налоговым законодательством.

Согласно подпункту 3 и 5 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право на предоставление полагающихся им налоговых льгот и на своевременный возврат сумм излишне уплаченных налогов, пени, штрафов [2]. Таким образом, налогоплательщик имеет возможность вернуть НДС/Л при получении вычетов, установленных главой 23 НК РФ.

Согласно ст. 44 НК РФ после смерти физического лица по уплате налога прекращается. При этом задолженность умершего по транспортному, земельному налогу, а также по налогу на имущество физических лиц погашают наследники налогоплательщика в пределах стоимости наследуемого имущества в порядке, установленном ГК РФ [1]. При этом установленная норма комментирует только обязанность наследников уплатить задолженность, но умалчивает о излишне уплаченных налогах умершего.

Налоговый кодекс гласит, что правопреемники и наследники умершего гражданина не могут принимать на себя права и обязанности налогоплательщика, исключению подлежат только обязанности по погашению задолженности по налогам на имущество. Следовательно, возвращение суммы излишне уплаченных ранее налогов наследникам умершего налогоплательщика не допускается, сюда включаются также переплаты по налогу на доходы физических лиц, которые образуются, если умерший получил имущественный вычет [3].

Следует отметить, что ст. 78 НК РФ отмечает, что возврат излишне уплаченного налога возможно осуществить только на основании письменного заявления, поданного налогоплательщиком в налоговый орган. В случае смерти гражданина подать указанное заявление фактически невозможно, что является дополнительной причиной отказа налоговых органов наследникам умершего.

Также нужно учитывать положения ст. 1112 ГК РФ, согласно которой в состав наследства входят наравне с принадлежавшими наследодателю вещами, иным имуществом также имущественные права и обязанности. То есть, в наследство входят объекты гражданских прав, перечисленные в ст. 128 ГК РФ (в том числе имущественные права), право на которые возникло у наследодателя ранее на основании отношений, регулируемых именно гражданским законодательством. То есть имущественные отношения, основанные на административном и ином властном подчинении, не входят в сферу регулирования гражданского законодательства, в том числе и налоговые правоотношения, что подтверждается п. 3 ст. 2 ГК РФ. Таким образом, налоговые отношения по возврату излишне уплаченного налога Гражданский Кодекс регулировать не может. Значит, наследники умершего гражданина по законодательству не могут требовать возврата суммы излишне уплаченных налоговых платежей, включая как личные, так и имущественные [3].

Отметим, что фактически переплату нельзя считать суммой налога, подлежащего уплате в бюджет. По сути налоговые органы должны вернуть эти средства налогоплательщику, как уплаченные сверх меры, чтобы сохранить принцип равенства налогообложения. Лишение наследников права возврата излишне уплаченного налога, на наш взгляд нарушает право на частную собственность и право наследования, закреплённое в статье 35 Конституции РФ.

Налоговым Кодексом не регулируется вопрос правопреемства в отношении права на излишне уплаченный налог наследниками физического лица. Хотя данное право для правопреемников юридических лиц, в случае их реорганизации специально оговорено в п. 10 ст. 50 НК РФ. На наш взгляд, суммы излишне уплаченного налога необходимо рассматривать как имущество наследодателя, изъятое публично-правовым образованием. Следовательно, наследники могут претендовать на получение этого имущества в порядке, установленном в разделе V «Наследственное право» ГК РФ.

Рассматривая судебную практику по данному вопросу, можно прийти к выводу, что единого мнения по этой проблеме нет. Например, Красноярский краевой суд своим определением от 28.04.2010 по делу № 33-3519/2010 решение суда первой инстанции, который удовлетворил исковые требования наследника умершего налогоплательщика о требовании включить права на получение налогового вычета по НДФЛ и возврате из бюджета излишне уплаченной суммы налога в наследственную массу оставил без изменения. В то же время ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 11.04.2005 № А79-9953/2004-СК1-9882 рассмотрел кассационную жалобу жены умершего предпринимателя на решение суда, прекратившего производство по делу о возврате излишне уплаченного подоходного налога. Гражданин, незадолго до смерти подал в инспекцию заявление о возврате переплаты и получил отказ. Бизнесмен обратился в суд, но до назначенной даты заседания не дождался. Судьи ФАС указали, что спорное правоотношение не допускает правопреемства, поскольку обязанность по уплате налога прекращается со смертью физического лица. Если ИП умирает, то его статус не может перейти на основе правопреемства другому лицу, то есть процессуальное правопреемство наследников невозможно, но не следует забывать о материальном правопреемстве, то есть принятии наследства.

В январе 2018 года ФНС в связи с многочисленными обращениями территориальных налоговых органов по рассматриваемой проблеме выпустило письмо, в котором указало, что действительно, данный вопрос не урегулирован нормами налогового законодательства, но наследники умершего налогоплательщика всё же имеют возможность вернуть излишне уплаченный им налог [4]. Для этого нужно обратиться в суд, и в случае вынесения судом решения о возврате наследникам указанных денежных средств и вступления его в законную силу налоговый орган исполняет указанное решение по аналогии с исполнением иных судебных решений (вне рамок статьи 78 Кодекса). ФНС также сообщает, что возможность эта реализована в АИС «Налог-3» и разработан специальный алгоритм действий сотрудника налогового органа, применяемый при осуществлении возврата наследникам умершего (объявленного умершим) налогоплательщика суммы излишне уплаченного им (излишне взысканного налоговыми органами) ранее налога (сбора, страховых взносов, пеней, штрафа).

Этот механизм уже начинает работать. Звениговский районный суд Республики Марий Эл решением по делу 2-205/2018 ~ М-27/2018 от 16 февраля 2018 года удовлетворил иск о включении в состав наследственного имущества наследницы умершего имущественный налоговый вычет за 2017 год, в связи с приобретением квартиры, признав, что налоговый орган не исполнил свою обязанность по возврату излишне уплаченного налога на доходы физических лиц в связи со смертью налогоплательщика [5].

Таким образом, первые шаги к решению проблемы сделаны. Если ФНС всё же признала право наследников умершего на возврат налогов, то почему бы не сделать процедуру более простой, исключив судебное звено? На наш взгляд, следует поручить непосредственно территориальным налоговым органам возврат сумм излишне уплаченного налога на основе предоставляемых наследниками документов. Это снизит нагрузку на судебную систему и сэкономит время и денежные средства граждан. Целесообразно будет следующим шагом внести изменения в Налоговый кодекс, а именно в статью 78, указать, что наследники умершего налогоплательщика вправе претендовать на возврат суммы излишне уплаченного налога, а также рассмотреть вопрос о возможности наследников производить процедуру налогового вычета по НДФЛ, которую не успел провести гражданин.

#### Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // [Электронный ресурс: <http://www.pravo.gov.ru>]

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // [Электронный ресурс: <http://www.pravo.gov.ru>]
3. Письмо от 20 апреля 2006 г. N 04-2-02/330 «О порядке возврата налога на доходы физического лица» // [Электронный ресурс: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=94109>]
4. Письмо ФНС России от 17.01.2018 N ГД-4-8/678 «По вопросу возврата наследникам умершего физического лица суммы излишне уплаченного (взысканного) налога» // [Электронный ресурс: <http://www.consultant.ru>]
5. Решение Звениговского районного суда Республики Марий Эл по делу 2-205/2018 ~ М-27/2018 от 16 февраля 2018 года // [Электронный ресурс: <https://rospravosudie.com/court-zvenigovskij-rajonnyj-sud-respublika-marij-el-s/act-580407301/>]