

Д. М. Щекин

Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова
(Москва)

ВОЗВРАТ ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННОГО КОСВЕННОГО НАЛОГА: ГАРМОНИЗАЦИЯ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, НОСИТЕЛЯ НАЛОГА И ГОСУДАРСТВА

Косвенный налог включается в цену реализуемого товара, работы, услуги, и его бремя тем самым переносится на покупателя. В статье анализируются выработанные в судебной практике России и других стран ограничения права налогоплательщика на возврат излишне уплаченного косвенного налога по причине переноса бремени его уплаты на носителя налога. Такие ограничения воплощены в доктрине *passing on defence*, критика которой приводится в статье. Главный правовой дефект этой доктрины в том, что государство оставляет себе средства, которые ему по закону не должны принадлежать, со ссылкой на то, что они не принадлежат и плательщику косвенного налога, поскольку он их получил за счет носителя налога. Однако и носителю косвенного налога этот налог государство не возвращает в силу того, что отсутствуют правовые механизмы такого возврата и возникают технические сложности при взаимодействии с большим числом носителей налога.

Таким образом, доктрина *passing on defence* служит цели оправдания неосновательного обогащения государства и провоцирует его на введение и взимание незаконных косвенных налогов, которые затем можно не возвращать. Автор предлагает иные способы гармонизации интересов государства, налогоплательщика и носителя налога при реализации права на возврат излишне уплаченного косвенного налога с учетом задачи обеспечить стабильность бюджетных источников. Можно законодательно установить особый порядок возврата вышеуказанного налога и возвращать его с рассрочкой в форме специальных цифровых облигаций с использованием технологии блокчейна.

Ключевые слова: косвенный налог, доктрина *passing on defence*, возврат налога из бюджета, носитель налога, интересы налогоплательщика

Для цитирования

Щекин Д. М. Возврат излишне уплаченного косвенного налога: гармонизация интересов налогоплательщика, носителя налога и государства // Российское право: образование, практика, наука. 2022. № 4. С. 83–91. DOI: 10.34076/2410_2709_2022_4_83.

УДК 336.22

DOI: 10.34076/2410_2709_2022_4_83

Выделить главный отличительный признак косвенного налога не так просто. И. Горлов в одной из первых в России работ по публичным финансам отмечал, что косвенный налог облагает потребление, покупку, содержание и что косвенные налоги имеют основанием расходы, тогда как прямые – доходы [Горлов 1841: 160]. О том, что в косвенных налогах платежеспособность определяется не прямо, а через расходы, говорили и другие дореволюционные авторы [Кулишер 1919–1920: 125–126; Рау 1867: 151; Янжул 1904: 229–230].

Даже В. И. Ленин сделал попытку дать определение косвенным налогам. Он писал, что косвенные налоги – это те, которые не прямо берутся с земли или с хозяйства, а выплачиваются народом косвенно, в виде более высокой платы за товары. Казна облагает налогом сахар, водку, керосин, спички и всякие другие предметы потребления; налог этот платит в казну торговец или фабрикант, но платит из тех денег, которые ему платят покупатели [Ленин 1967: 171]. Этот признак увеличения цены косвенным налогом уже иной, чем указание на обложение расходов

и порядок определения платежеспособности лица. На него обращали внимание и другие дореволюционные исследователи, отмечая, что увеличение цены косвенным налогом сокращает потребление обложенного товара [Янжул 1974: 305], а также может быть тягостно для производителей [Гурьев 1893: 70]. Этот критерий для определения косвенных налогов получил признание и в зарубежной литературе.

Увеличение цены на сумму косвенного налога тесно связано с переложением налогового бремени. Переложение налогов – это способность плательщиков переносить податную тяжесть на других лиц, с которыми они вступают в различные отношения экономического характера [Янжул 1904: 237]. Как справедливо отмечает Е. В. Кудряшова, переложение может быть предусмотрено или не предусмотрено законом, оно может быть прямым или обратным [Кудряшова 2006: 17].

Таким образом, не само переложение косвенного налога как экономический эффект, который может в конкретной ситуации появиться или не появиться в силу различных экономических причин¹, а сама юридическая возможность увеличить цену на сумму налога и составляет главный признак косвенного налога. Эту точку зрения разделяют и другие авторы [Кудряшова 2005: 37; Кудряшова 2004: 9; Худяков 2006: 37; Черепанов 2010: 13].

Именно указание в законе на увеличение цены на сумму налога и позволяет констатировать то, что налогоплательщик и носитель налогового бремени в данном налоге не совпадают. В ст. 168 НК РФ в отношении НДС предусмотрено, что при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога. Аналогичная норма в отношении акциза при реализации подакцизных товаров закреплена в ст. 198 НК РФ. В ныне утратившей силу ст. 354 НК РФ говорилось, что сумма налога с продаж² включается налогоплательщиком в цену товара (работы, услуги), предъявляемую к оплате покупателю (заказчику, отправителю).

¹ Например, если соотношение спроса и предложения неэластично, то вводимый на товар косвенный налог может всем своим бременем лечь на продавца, так как у него не будет экономической возможности увеличить цену на сумму налога.

² Не взимается в России с 1 января 2004 г.

Таким образом, именно эти налоги могут считаться косвенными. При этом соотношение налога и цены товара (работы, услуги) является сложным с позиции как налогового права, так и гражданско-правовых отношений. Очевидно, что если налогоплательщик не увеличил цену товара на сумму налога, то данное обстоятельство не может освободить его от уплаты налога: будет считаться, что налог включен в цену, и его нужно будет исчислить из цены товара (работы, услуги) и заплатить в бюджет.

Поскольку бремя косвенного налога должно, по общему правилу, перелажаться на носителя налога, то в косвенных налогах необходимо учитывать гармонизацию интересов не двух, а трех субъектов – государства, налогоплательщика и носителя налога. Обычно интересы носителей налогов учитываются законодателем при определении величины налоговых ставок по косвенным налогам, но в косвенном налогообложении имеется пример, когда права и интересы носителя налога приобретают правовое значение и влияют на права и интересы плательщика налога. Это происходит при решении вопроса о возврате из бюджета излишне уплаченного косвенного налога.

В английском праве существует доктрина *passing on defence*. Суть ее заключается в том, что ответчик по иску о возмещении потерь, возникших вследствие уплаты незаконно установленного косвенного налога, вправе противопоставить доводам истца (налогоплательщика) тот факт, что убытки были «переложены» (*passing on*) истцом на покупателей посредством включения суммы налога в цену товара. Применение доктрины *passing on defence* блокирует возврат налоговых платежей, которые были признаны незаконными (например, неконституционными, принятыми с превышением полномочий или рассчитанными ошибочно). Ответчик (налоговый орган) утверждает, что все или некоторые из незаконных налогов, уплаченных производителем, были переложены на потребителей в цену товара, и, следовательно, производитель неосновательно обогатится, если получит полное возмещение [Польщикова 2011: 102–105].

Описанная концепция широко применяется в практике Верховного суда США. Так, в деле *Jefferson Electric* Суд заключил: «В данном случае, если разрешить возврат, то возникнет неосновательное обогащение другого

рода». В деле *Chicago Motor Club v. Kinney* (налог на топливо был признан неконституционным) Суд также отказал истцам в возмещении уплаченного налога, потому что «все было уплачено непосредственным покупателем» [Польщикова 2011: 102–105]. Концепция *passing on defence* получила закрепление в ст. 6416 (a) (1) (A) федерального Налогового кодекса США, где указано, что некоторые федеральные акцизные налоги, которые были переплачены, не могут быть возвращены налогоплательщику, если он не докажет, что не переложил их на потребителей, повышая цены на товар¹.

В Великобритании доктрина переложения убытков закреплена в п. 3 разд. 80 Закона о налоге на добавленную стоимость. В соответствии с этим Законом налогоплательщик имеет право на возврат переплаченного НДС, если возврат не будет для него неосновательным обогащением². Такой подход применяется в связи с необходимостью предотвратить обогащение налогоплательщика, который просит возмещения переплаченных налогов в случае передачи фактической уплаты налога другим лицам [Там же: 108–109]. А. Е. Польщикова отмечает, что большинство зарубежных теоретиков считают необходимым отказаться от этой доктрины, потому что она расшатывает главные реституционные принципы [Там же: 121].

Следует отметить, что в ст. 78 НК РФ, регулирующей возврат излишне уплаченного налога, никакое различие для целей ограничения права на возврат излишне уплаченного налога между прямыми налогами и косвенными не устанавливается. Однако в судебной практике России уже давно сформировался подход, защищающий бюджет от возврата излишне уплаченного косвенного налога.

¹ «No credit or refund of any overpayment of tax imposed by chapter 31 (relating to retail excise taxes), or chapter 32 (manufacturers taxes), shall be allowed or made unless the person who paid the tax establishes, under regulations prescribed by the Secretary, that he – (A) has not included the tax in the price of the article with respect to which it was imposed and has not collected the amount of the tax from the person who purchased such article...» (26 U. S. Code § 6416 – Certain Taxes on Sales and Services // URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6416> (дата обращения: 06.03.2021).

² «It shall be a defence, in relation to a claim [under this section by virtue of subsection (1) or (1A) above, that the crediting] of an amount would unjustly enrich the claimant...» (Value Added Tax Act 1994 // URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/80> (дата обращения: 27.07.2022).

Впервые российские суды с этой проблемой столкнулись при установлении региональными властями незаконных налогов в середине 1990-х гг. Так, Алтайское краевое Законодательное собрание приняло закон Алтайского края от 30 декабря 1994 г. «О целевом сборе в 1995 году на строительство мостового перехода через реку Обь». Решением Алтайского краевого суда от 23 мая 1996 г. названный закон признан недействительным как принятый с превышением полномочий Законодательного собрания края. Налогоплательщик, уплативший незаконный налог, обратился с иском о его возврате из бюджета Алтайского края. ВАС РФ, отказывая в удовлетворении иска, сослался на то, что по механизму взимания этого налога он являлся косвенным и его фактическими плательщиками выступали покупатели нефтепродуктов, а не предприятия, их реализующие, каковым является истец. Следовательно, какие-либо убытки в связи с надлежащим исполнением упомянутого закона у налогоплательщика истца возникнуть не могли (постановление Президиума ВАС РФ от 16 июня 1998 г. № 1441/98). Аналогичную позицию ВАС РФ занял и по ряду других дел (см., например: постановления Президиума ВАС РФ от 13 октября 1998 г. № 5007/98, от 15 сентября 1998 г. № 2832/98 и 3430/98).

Председатель ВАС РФ (в то время – В. Ф. Яковлев) сформулировал и теоретическое обоснование этого подхода. Оно состояло, однако, не в концепции переложения вреда, а в тезисе о том, что удовлетворение исков при отсутствии бюджетных источников для их покрытия может привести к нарушению бюджета, который тоже суть закон [Яковлев 1998: 64].

Эта позиция оказалась устойчивой. В п. 21 постановления Пленума ВАС РФ от 30 августа 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» также отмечается, что при разрешении споров, связанных с возвратом излишне уплаченного налога, судам следует учитывать его косвенный характер. С точки зрения ВАС РФ, в данном случае возврат налогоплательщику излишне уплаченного налога не должен повлечь неосновательное обогащение на его стороне, в связи с чем такой возврат возможен только при условии представления налогоплательщиком доказательств возврата излишне предъявленных сумм налога покупателю.

Конституционный Суд РФ тоже поддержал обозначенную позицию. В Постановлении от 30 января 2001 г. № 2-П Суд признал налог с продаж неконституционным, но отметил, что это не означает признания права налогоплательщиков на возврат зачисленных в областной и местный бюджеты сумм налога с продаж, а также на их зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу, поскольку сумма налога включалась ими в цену товара (работы, услуги) и фактически взималась не за счет их прибыли (результатов хозяйственной деятельности), а с покупателей (клиентов), т. е. фактических, но не юридических плательщиков налога. В Определении от 2 октября 2003 г. № 317-О КС РФ также отметил, что косвенные налоги имеют специфику при реализации налогоплательщиком права на их возврат или зачет при их излишней уплате. Одновременный возврат из бюджета плательщику акциза излишне уплаченных сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара без возврата этим покупателям данной излишне уплаченной налогоплательщиком части акциза означал бы неосновательное обогащение плательщика акциза.

Фактически это та же самая доктрина *passing on defense*, которая применяется в англосаксонских странах.

Правовое значение такой судебной практики состоит в следующем: во-первых, признается, что налоги, уплаченные на основании незаконного нормативного акта, являются убытками для налогоплательщиков, во-вторых, подобные убытки не подлежат возмещению, если налог косвенный и его фактическим плательщиком были покупатели облагаемых товаров.

С первым тезисом можно согласиться, ибо незаконно взимаемый налог уже выходит за рамки налоговых правоотношений, поскольку при взимании незаконного налога налогоплательщик не является подчиненной стороной по отношению к государственному органу, установившему незаконный налог. Следовательно, стороны таких правоотношений не находятся в рамках властных налоговых отношений, и ст. 78, 79 НК РФ в этом смысле регулируют не истинные налоговые отношения, а отношения по возмещению налогоплательщику ущерба, причиненного ему действиями публичных органов. Взимание незаконного налога – правонарушение, по-

сягательство на собственность налогоплательщиков без законных на то оснований, т. е. форма причинения государственным органом вреда налогоплательщику. Для облегчения процедуры возврата (по ст. 78, 79 НК РФ) такие платежи по своей внешней форме считаются налогами.

Однако второй тезис, связывающий отказ в праве на возврат излишне уплаченного косвенного налога с неосновательным обогащением налогоплательщика, представляется необоснованным. Частноправовые отношения участников гражданского оборота в части величины цены не должны влиять на оставление в бюджете и расходование государством денежных сумм, которые поступили в бюджет без законных на то оснований (в излишнем размере). Подобный подход явно отдает приоритет потребности сохранить бюджетные источники, а не принципу законности, за что уже подвергался критике [Щекин 2007: 26; Щекин 2000: 20]. При этом Е. В. Кудряшова высказывала мнение о том, что отказ в возврате косвенного налога следовало бы аргументировать прямой ссылкой на необходимость защиты публичных интересов, а не на переложение налога на носителя налога [Кудряшова 2006: 125].

На наш взгляд, при решении вопроса об ограничении права на возврат излишне уплаченного косвенного налога возникает явный дисбаланс частных и публичных интересов. Мы видим максимальную защищенность публичного интереса в сохранении средств в бюджете, но частные интересы как плательщика, так и носителя налога защищаются, только если плательщик возвращает средства носителю налога. При этом для налогоплательщика экономически бессмыслен возврат средств носителям налога как условие для возврата из бюджета излишне уплаченного косвенного налога. Кроме того, при продаже товаров в розницу сделать это технически невозможно.

Далее, отсутствие в ст. 78 НК РФ указания на особые основания возврата косвенных налогов создает ситуацию, когда косвенный налог из бюджета может быть возвращен и без соблюдения условия о его возврате покупателю, поскольку данного условия нет в законе. Иными словами, доктрина *passing on defence* может быть и не применена в каких-то ситуациях¹, что нарушает принцип равенства

¹ Например, в постановлении ФАС МО от 1 июля 2002 г. по делу КА-А41/4055-02 суд, удовлетворяя тре-

перед законом и судом (ст. 19 Конституции РФ). Анализ судебной практики показывает, что правоприменители используют разные подходы к разрешению этого вопроса, а количество споров по нему резко сократилось после середины 2000-х гг. [Щекин 2012: 36–52]. Европейский суд справедливости также обратил внимание на то, что ограничение на возврат налога по мотивам неосновательного обогащения, если оно введено в правовой системе конкретного государства, должно быть основано на началах равенства¹.

Публичный интерес в защите стабильности бюджета как основы для выполнения государством публичных функций возникает при поступлении в бюджет не только косвенных налогов, но и любых других налогов, если бюджету нужно одновременно их вернуть, например, при установлении незаконности их взимания. Значительные суммы возврата могут дестабилизировать бюджет вне зависимости от вида налога, и поэтому с точки зрения баланса частных и публичных интересов права налогоплательщиков на такой возврат могут быть ограничены. В частности, для решения этой проблемы используется подход, согласно которому взимание налога признается неконституционным только на будущее, в чем также проявляется идея о защите публичного интереса в сохранении стабильности бюджета². Но с правовой точки зрения право лица на возврат неконституционного налога до или после даты внесения высшим судебным органом решения представляется сомнительным: судебная власть не может устанавливать основания для взимания налога, и из ее суждений ранее незаконно поступившая в бюджет собственность налогоплательщиков не может стать законно полученной государством и не возвращаться налогоплательщикам.

Все эти правовые приемы – доктрина *passing on defence* в отношении косвенных на-

бование о возврате из бюджета налога с продаж, указал, что ст. 78 НК РФ не содержит понятия «фактический плательщик налога» как основания для отказа в возврате налога.

¹ Judgment of the Court (Third Chamber) 10 April 2008, Case C-309/06, Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs and Excise // URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71049&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2456545> (дата обращения: 27.07.2022).

² Такой подход КС РФ применил в деле о налоге с продаж, признав его неконституционным в начале 2001 г., но сохранив взимание до 1 января 2002 г. согласно Постановлению КС РФ от 30 января 2001 г. № 2-П.

логов, отказ в возврате налогов, уплаченных до признания их неконституционными, являются, на наш взгляд, не самыми оптимальными попытками решить более общую проблему возврата незаконных платежей и обеспечения стабильности бюджета [Щекин 2002: 152]. Доктрина *passing on defence* негодное правовое средство, потому что вне зависимости от того, с учетом каких ценовых факторов плательщик косвенного налога сформировал цену товара (работы, услуги), он получил эту сумму от покупателя (носителя налога) в свою собственность, даже если в расчетных документах указана сумма косвенного налога. Налог «растворяется» в цене. Далее налогоплательщик производит уплату налога в бюджет, отчуждая уже свою собственность.

Огромным недостатком доктрины *passing on defence* является нарушение базового правового принципа воздаяния за незаконные действия

В европейском налоговом праве критике подверглась презумпция переложения косвенного налога как основание для отказа в его возврате налогоплательщику [Terra, Wattef 2012: 122]. Согласно практике суда ЕС в каждом случае на основании экономического анализа следует установить, переложен ли налог или нет, и в каком размере, и как это повлияло на налогоплательщика³, что совершенно не тождественно российскому подходу, как справедливо отмечает ряд авторов [Сосновский, Григорьев 2015: 31–32].

Огромным недостатком доктрины *passing on defence* является нарушение базового правового принципа воздаяния за незакон-

³ Judgment of the Court (Fifth Chamber) 2 October 2003, Case C-147/01, Weber's Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser, Beta-Leasing GmbH v. Abgabenberufungskommission Wien // URL: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48669&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2462649> (дата обращения: 27.07.2022); Judgment of the Court 25 February 1988 Les Fils de Jules Bianco SA, whose registered office is in UGINE (France) and J. Girard Fils SA v. Director-General for Customs and Indirect Duties // URL: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94258&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2468510> (дата обращения: 27.07.2022).

ные действия. В данном случае незаконные действия публичного субъекта – введение и взимание косвенного налога, который не подлежит взиманию, – не только не получают воздаяния, но и, наоборот, вознаграждаются получением в бюджет сумм, право на получение которых отсутствует. В результате лицо обогащается за счет своих незаконных действий, и право это одобряет. Такой подход по сути провоцирует публичные субъекты на незаконные действия, в частности на установление незаконных косвенных налогов.

В рамках рассматриваемой доктрины, если быть последовательным, нужно было бы предоставить носителю налога право обращаться к государству напрямую за таким возвратом, опираясь на свой интерес в возврате. Но это крайне затруднительно технически, поскольку такие лица сами налог в бюджет не перечисляли, а возврат потребует изучения их отношений с налогоплательщиком. Кроме того, покупатели могли в ряде случаев компенсировать тяжесть данного налога налоговым вычетом (и тогда возврат не следует производить), могли не сохранить подтверждающих документов, их суммы могут быть незначительны и др. Нам неизвестно, существует ли в мировой практике институт возврата косвенных налогов напрямую носителям налогов в такой ситуации.

По нашему мнению, альтернативой применяемым для защиты стабильности бюджета правовым подходам (доктрине *passing on defence* и признанию незаконности или неконституционности взимания налога только на будущее) может быть новый правовой институт отсроченного возврата сумм налога для подобных ситуаций. Этот институт позволит примирить публичный интерес в защите стабильности бюджета и интересы налогоплательщиков, с которых незаконно взимался налог. Природа налога (прямой или косвенный) не будет иметь значения.

Так, в законодательстве может быть предусмотрено, что при признании в судебном порядке нормативного акта, на основании которого взимался налог, недействительным или неконституционным излишне уплаченный налог возвращается не сразу, а в рассрочку, например в течение трех-пяти лет, а в отдельных случаях – и десяти лет, но с начислением процентов в пользу налогоплательщика по учетной ставке ЦБ РФ. С нашей точки зрения, право на возврат такого налога правильно

было бы конвертировать в специальный вид долговых ценных бумаг (налоговые облигации) государства для того, чтобы дать некоторым плательщикам возможность продать такие облигации и быстрее получить компенсацию излишне уплаченного налога, пусть и с дисконтом. В итоге государство будет с соблюдением рассрочки возвращать незаконно полученный налог, конвертировав свое обязательство в госдолг, что позволит планировать бюджетные расходы на будущие периоды, и единовременный массовый возврат сумм налогов не парализует функционирование бюджета. К такому правовому институту возврата налога с отсрочкой можно прибегать, в частности, при условии, что суммы возврата налога могут составить указанный в законе процент от размера соответствующего бюджета (например, более 5 % от расходов бюджета за последний год). Чем выше суммы возврата, тем больше период отсрочки. На сумму задолженности должны начисляться проценты в размере ключевой ставки ЦБ РФ для компенсации пользования государством деньгами налогоплательщиков.

При создании этого правового института очень важно учесть и право на вычет косвенного налога, если данное право налогоплательщик транслировал носителю налога, выписав счет-фактуру. Такие вычеты должны быть, разумеется, скорректированы, в противном случае будут нарушены публичные интересы, потому что налог будет возмещен из бюджета дважды. Предлагаем предусмотреть в законодательстве, что при реализации налогоплательщиком своего права на возврат из бюджета налога, который был предъявлен налогоплательщиком другому лицу по счет-фактуре, такая счет-фактура подлежит корректировке при получении налогоплательщиком возврата денежными средствами или налоговыми облигациями. Корректировка будет означать, что покупатель должен будет доплатить косвенный налог в бюджет, лишившись налогового вычета. Это должно отражаться в системе АСК НДС. В результате создастся частичный бюджетный источник для возврата такого косвенного налога из бюджета и ослабится эффект ущемления публичных интересов. Корректировка счета-фактуры приведет к перерасчетам сторон по уже исполненным сделкам¹, и налогоплательщик

¹ Это будет определяться условиями договора, ранее заключенного между налогоплательщиком и носителем налога.

должен будет вернуть сумму косвенного налога носителю налога (покупателю), а он – скорректировать налоговый вычет в данном случае.

Мы предлагаем допустить возможность осуществить такой возврат между налогоплательщиком и носителем налога в том числе налоговыми облигациями, которые должны быть оборотоспособны, а также предусмотреть возможность исполнения обязанности по уплате налогов этими налоговыми облигациями, что увеличит их ликвидность. Таким образом, может сложиться ситуация, при которой государство вернет незаконно установленный налог налоговыми облигациями, а уплату налога в части корректировки вычета НДС получит теми же налоговыми облигациями. При этом сами налоговые облигации могут быть эмитированы в цифровом виде и на основании использования технологии блокчейна, что позволит верифицировать их

достоверность и предназначенность только для особых случаев уплаты налога в виде восстановления НДС. Но можно и расширить возможности уплаты налогов такого рода налоговыми облигациями, все это зависит от бюджетной политики соответствующего публичного субъекта (от того, какую долю бюджета он может получить не денежными средствами в виде налогов, а возвратом налоговых облигаций).

По нашей оценке, при таких подходах частные и публичные интересы будут гармонизированы. В настоящее же время мы видим явный перекос в сторону защиты публичного интереса в сохранении бюджета. Ограничение в ряде случаев права налогоплательщика на полный и немедленный возврат излишне уплаченного налога позволит не применять в отношении излишне уплаченного косвенного налога доктринально ошибочную концепцию *passing on defence*.

Список литературы

- Frunza M.-C.* Value Added Tax Fraud. L.: Routledge, 2018. 334 p.
- Terra B. J. M., Wattel P. J.* European Tax Law. N. Y.: Wolters Kluwer, 2012. 1144 p.
- Горлов И. Теория финансов. Казань: Универ. тип., 1841. 339 с.
- Гурьев А. Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA. СПб.: Тип. А. С. Суворина, 1893. 120 с.
- Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М.: Волтерс Клувер, 2006. 304 с.
- Кудряшова Е. В. Теоретическое и практическое значение категории «косвенные налоги» (финансово-правовое исследование): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. 25 с.
- Кудряшова Е. В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10. С. 35–43.
- Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Пг.: Наука и школа, 1919–1920. 256 с.
- Ленин В. И. Полное собрание сочинений. М.: Изд-во полит. лит., 1967. Т. 7. 622 с.
- Польщикова А. Е. Доктрина *passing on defence* в зарубежном праве и проблемы возмещения убытков в российском гражданском и налоговом законодательстве // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2009 года: материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. 23–24 апреля 2009 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2011. С. 102–121.
- Рау К. Г. Основные начала финансовой науки. СПб.: Тип. Майкова, 1867. Т. 1. 151 с.
- Сосновский С. А., Григорьев В. В. Возврат излишне уплаченных косвенных налогов: взгляд высших судов России и ЕС // Налоговед. 2015. № 4. С. 20–33.
- Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Особенная часть. Алматы: Норма-К, 2006. 456 с.
- Черепанов С. А. Система объектов обложения косвенными налогами (сравнительно-правовой анализ на примере законодательства Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Беларусь): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2010. 27 с.
- Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007. 234 с.
- Щекин Д. М. Правовые проблемы возврата из бюджета косвенных налогов // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 3.

Щекин Д. М. Судебная практика по налоговым спорам. 2011 г. М.: Статут, 2012. 682 с.
Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: Акад. правовой ун-т, 2002. 252 с.

Яковлев В. Ф. Гражданский кодекс и государство // Гражданский кодекс России. Проблемы. Теория. Практика: сб. памяти С. А. Хохлова / отв. ред. А. Л. Маковский. М.: Междунар. центр финансово-экономического развития, 1998. С. 58–66.

Янжул И. И. Опыт исследования английских косвенных налогов. Акциз. М.: Тип. А. И. Мамонтова и Ко, 1874. 307 с.

Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. СПб: Тип. И. Стасюлевича, 1904. 510 с.

Денис Михайлович Щекин – кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права МГУ им. М. В. Ломоносова, управляющий партнер юридической компании «Щекин и партнеры». 119991, Российская Федерация, Москва, Ленинские горы, д. 1. E-mail: info@schekinlaw.ru.

ORCID: 0000-0002-1709-6024

Refund of Overpaid Indirect Tax: Harmonization of Interests of the Taxpayer, Tax Bearer and the State

Indirect tax is included in the price of goods, works, services sold and its burden is thus transferred to the buyer. The article analyzes the limitations of the taxpayer's right to return overpaid indirect tax, developed in the judicial practice of Russia and other countries, due to the transfer of the burden of paying it to the tax bearer. Such restrictions are embodied in the passing on defense doctrine that is criticized in the article. The main legal defect of this doctrine is that the state reserves funds that by law should not belong to it referring to the fact that they do not belong to the payer of indirect tax either, since he received them at the expense of the tax bearer. However, such a tax is not returned to the indirect tax carrier by the state due to the lack of legal mechanisms for such a refund and the technical difficulties of interacting with a large number of tax carriers.

Thus, the doctrine of passing on defense serves the purpose of justifying the unjust enrichment of the state and provokes it to introduce and levy illegal indirect taxes that then can not be returned. The author proposes other ways to harmonize the interests of the state, the taxpayer and the tax bearer in the exercise of the right to return the overpaid indirect tax, taking into account the task of ensuring the stability of budgetary sources. The legislator may establish a special procedure for the return of overpaid indirect tax and return such tax in installments in the form of special digital bonds using blockchain technology.

Keywords: *indirect tax, passing on defense, tax refund from the budget, tax bearer, interests of the taxpayer*

Recommended citation

Shchekin D. M. Vozvrat izlishne uplachenogo kosvennogo naloga: garmonizatsiya interesov nalogoplatel'shchika, nositelya naloga i gosudarstva [Refund of Overpaid Indirect Tax: Harmonization of Interests of the Taxpayer, Tax Bearer and the State], *Rossiiskoe pravo: obrazovanie, praktika, nauka*, 2022, no. 4, pp. 83–91, DOI: 10.34076/2410_2709_2022_4_83.

References

Cherepanov S. A. *Sistema ob"ektov oblozheniya kosvennymi nalogami (sravnitel'no-pravovoi analiz na primere zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii, Respubliki Kazakhstan, Respubliki Belarus')* [The System of Objects of Taxation by Indirect Taxes (Comparative Legal Analysis on the Example of the Legislation of the Russian Federation, the Republic of Kazakhstan, the Republic of Belarus)]: autoabstr. of cand. jur. sc. thesis, Ekaterinburg, 2010, 27 p.

Frunza M.-C. *Value Added Tax Fraud*, London, Routledge, 2018, 334 p.

- Gorlov I. *Teoriya finansov* [Theory of Finance], Kazan', Univer. tip., 1841, 339 p.
- Gur'ev A. N. *Pryamye i kosvennyye nalogi: PRO i CONTRA* [Direct and Indirect Taxes: PRO and CONTRA], Saint Petersburg, Tip. A. S. Suvorina, 1893, 120 p.
- Khudyakov A. I. *Nalogovoe pravo Respubliki Kazakhstan. Osobennaya chast'* [Tax Law of the Republic of Kazakhstan. Special Part], Almaty, Norma-K, 2006, 456 p.
- Kudryashova E. V. *Pravovye aspekty kosvennogo nalogooblozheniya: teoriya i praktika* [Legal Aspects of Indirect Taxation: Theory and Practice], Moscow, Wolters Kluwer, 2006, 304 p.
- Kudryashova E. V. *Teoreticheskoe i prakticheskoe znachenie kategorii «kosvennyye nalogi» (finansovo-pravovoe issledovanie)* [Theoretical and Practical Significance of the Category «Indirect Taxes» (Financial and Legal Research)]: autoabstr. of cand. jur. sc. thesis, Moscow, 2004, 30 p.
- Kudryashova E. V. *Yurisdiksiya (suverenitet) gosudarstv i nalogovyi immunitet v oblasti kosvennogo nalogooblozheniya* [Jurisdiction (Sovereignty) of States and Tax Immunity in the Field of Indirect Taxation], *Finansovoe pravo*, 2005, no. 10, pp. 35–43.
- Kulisher I. M. *Ocherki finansovoi nauki* [Essays on Financial Science], Petrograd, Nauka i shkola, 1919–1920, 256 p.
- Lenin V. I., *Polnoe sobranie sochinenii* [Complete Works], Moscow, Izd-vo polit. lit., 1967, vol. 7, 622 p.
- Pol'shchikova A. E. *Doktrina passing on defence v zarubezhnom prave i problemy vozmeshcheniya ubytkov v rossiiskom grazhdanskom i nalogovom zakonodatel'stve* [The Doctrine of Passing on Defense in Foreign Law and the Problem of Damages in Russian Civil and Tax Legislation], Pepelyaev S. G. (ed.) *Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii 2009 goda* [Tax Law in the Decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation of 2009]: conference papers, Moscow, Statut, 2011, pp. 102–121.
- Rau K.G. *Osnovnye nachala finansovoi nauki* [Basic Principles of Financial Science], Saint Petersburg, Tip. Maikova, 1867, vol. 1, 151 p.
- Shchekin D. M. *Nalogovye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava* [Tax Risks and Trends in the Development of Tax Law], Moscow, Statut, 2007, 234 p.
- Shchekin D. M. *Pravovye problemy vozvrata iz byudzhetna kosvennykh nalogov* [Legal Problems of the Return of Indirect Taxes from the Budget], *Vash nalogovyi advokat*, 2000, no. 3.
- Shchekin D. M. *Sudebnaya praktika po nalogovym sporam*. 2011 g. [Judicial Practice in Tax Disputes. 2011], Moscow, Statut, 2012, 682 p.
- Shchekin D. M. *Yuridicheskie prezumpitsii v nalogovom prave* [Legal Presumptions in Tax Law], Moscow, Akad. pravovoi un-t, 2002, 252 p.
- Sosnovskii S. A., Grigor'ev V. V. *Vozvrat izlishne uplachennykh kosvennykh nalogov: vzglyad vysshikh sudov Rossii i ES* [Refund of Overpaid Indirect Taxes: the View of the Highest Courts of Russia and the EU], *Nalogoved*, 2015, no. 4, pp. 20–33.
- Terra B. J. M., Wattel P. J. *European Tax Law*, New York, Wolters Kluwer, 2012, 1144 p.
- Yakovlev V. F. *Grazhdanskii kodeks i gosudarstvo* [The Civil Code and the State], Makovskii A. L. *Grazhdanskii kodeks Rossii. Problemy. Teoriya. Praktika* [Civil Code of Russia. Problems. Theory. Practice]: conference papers, Moscow, Mezhdunar. tsentr finansovo-ekonomicheskogo razvitiya, 1998, pp. 58–66.
- Yanzhul I. I. *Opyt issledovaniya angliiskikh kosvennykh nalogov. Aktsiz* [Experience in the Study of English Indirect Taxes. Excise], Moscow, Tip. A. I. Mamontova i Ko, 1874, 307 p.
- Yanzhul I. I. *Osnovnye nachala finansovoi nauki. Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh* [Basic Principles of Financial Science. The Doctrine of State Revenues], Saint Petersburg, Tip. I. Stasyulevicha, 1904, 510 p.

Denis Shchekin – candidate of juridical sciences, associate professor of the Department of financial law, Lomonosov Moscow State University; managing partner, Schekin & Partners Law Firm. 119991, Russian Federation, Moscow, Leninskie Gory str., 1. E-mail: info@schekinlaw.ru.
ORCID: 0000-0002-1709-6024

Дата поступления в редакцию / Received: 05.02.2022

Дата принятия решения об опубликовании / Accepted: 29.08.2022