

УДК 336.225.673

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS110931>

Эволюция единого налогового платежа в России: от добровольного к обязательному применению

А.В. Красюков

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

Аннотация. Статья посвящена изучению специального механизма исполнения налогового обязательства в авансовом порядке — единого налогового платежа. Автором выделяются существенные признаки данного платежа. В статье сделан вывод, что эта юридическая конструкция представляет собой механизм авансирования бюджетной системы. Автор в статье анализирует распространение механизма единого налогового платежа на исполнение налогового обязательства организациями и предпринимателями. На основе детального анализа единого налогового платежа автором выделяются недостатки этого механизма, препятствующие его эффективному применению. Автор изучает порядок учета единого налогового платежа на едином налоговом счете и приходит к выводу о невозможности реализовать право налогоплательщика на частичное погашение недоимки.

Ключевые слова: единый налоговый платеж; аванс; налог; физическое лицо; организация; индивидуальный предприниматель; налогоплательщик; единый налоговый счет.

Как цитировать:

Красюков А.В. Эволюция единого налогового платежа в России: от добровольного к обязательному применению // Российский журнал правовых исследований. 2022. Т. 9. № 3. С. 17–22. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS110931>

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS110931>

The Evolution of the Single Tax Payment in Russia: from Voluntary to Mandatory Application

A.V. Krasnyukov

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT: The article studied a special mechanism for the fulfillment of a tax obligation in advance — a single tax payment — and highlighted its essential features. It was concluded that this legal construction is a mechanism for advancing the budget system. The author analyzed the distribution of the single tax payment mechanism for the fulfillment of tax obligations by organizations, and highlighted the shortcomings that impede its effective application. The procedure for accounting for a single tax payment on a single tax account was also examined. It was found that it is impossible to exercise the taxpayer's right to partially repay the arrears.

Keywords: single tax payment; advance; tax; individual; organization; individual entrepreneur; taxpayer; single tax account.

To cite this article:

Krasnyukov AV. The evolution of the single tax payment in Russia: from voluntary to mandatory application. *Russian journal of legal studies*. 2022;9(3):17–22. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS110931>

Received: 21.08.2022

Accepted: 21.09.2022

Published: 30.09.2022

В последние годы законодательное регулирование исполнения налогового обязательства ориентировано на ускоренное удовлетворение публичного фискального интереса. Это проявляется в создании дополнительных каналов перераспределения финансовых ресурсов в пользу публично-правовых образований, используемых зачастую в ускоренном порядке¹, дополнительных форм авансирования даже по тем налогам, в которых авансовый порядок исполнения налогового обязательства никогда не использовался.

Характерным проявлением данной тенденции стало введение в Налоговый кодекс РФ статьи 45.1, закрепляющей новый способ исполнения налогового обязательства — единый налоговый платеж физического лица, и последующее введение статьи 45.2, содержащей аналогичный порядок для организаций и индивидуальных предпринимателей (далее — ИП).

В соответствии с данными статьями единый налоговый платеж (далее — ЕНП) подразумевает под собой денежные средства, добровольно перечисляемые в бюджетную систему РФ налогоплательщиком либо за него третьим лицом в счет исполнения обязанности по уплате определенных налогов для физических лиц, а для организаций и ИП — всех налогов, сборов и страховых взносов, погашения задолженности по пеням и процентам.

Единая правовая природа данных механизмов давала основания предполагать единство правового регулирования порядка уплаты и зачета ЕНП как физическими лицами, так и организациями и ИП. В действительности правовые возможности, предоставляемые статьями 45.1 и 45.2 НК РФ, существенно отличаются. Например, в ст. 45.1 НК РФ отсутствует возможность произвести зачет ЕНП в счет уплаты задолженности налогоплательщика по штрафам при наличии такого полномочия в ст. 45.2 НК РФ.

Для понимания сущности ЕНП целесообразно обратиться к первоначальной редакции законопроекта, в первые предусматривающего данный механизм². В первоначальном варианте законопроекта данный платеж именовался «специальным авансовым взносом», который понимался как денежные средства, добровольно перечисляемые в бюджетную систему Российской Федерации физическими лицами в счет предстоящих платежей физических лиц по транспортному налогу, земельному налогу и налогу на имущество физических лиц, не идентифицированные по конкретному налогу и не признаваемые излишне уплаченными суммами налогов.

¹ В качестве примера можно привести складывающуюся судебную практику по взысканию налоговых долгов организации с ее директора или учредителя при отсутствии подтверждения неплатежеспособности налогоплательщика. Подробнее см. ответы на вопросы (утверждены президиумом Верховного Суда РФ 06.03.2019) // СПС «КонсультантПлюс».

² Паспорт проекта Федерального закона № 346805-7 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием налогового администрирования» // СПС «КонсультантПлюс».

Это определение также нельзя назвать идеальным, поскольку оно дается через отрицание, но оно хотя бы позволяет выделить существенные признаки данного явления:

- его авансовый характер;
- отсутствие привязки к конкретному налогу;
- отсутствие статуса излишне уплаченного налога;
- несистематический характер (посредством использования термина «взнос»).

Тем самым ЕНП, согласно замыслу его разработчиков, изначально представлял собой порядок добровольного авансирования налогоплательщиками публично-правового образования, позволяющий налогоплательщику упростить процедуру уплаты налогов посредством уменьшения количества платежей (по видам платежей и по налоговым периодам) (подробнее о правовой природе ЕНП см. [1]).

Применительно к организациям и ИП уплата ЕНП была предусмотрена в форме эксперимента — особого порядка уплаты налогов, проводимого в период с 1 июля по 31 декабря 2022 г. Для участия в этом эксперименте налогоплательщики должны были провести сверку взаимных расчетов с налоговым органом.

Не позднее месяца после завершения вышеуказанной сверки, но не ранее 1 и не позднее 30 апреля 2022 г. налогоплательщик имел право подать заявление в электронной форме о применении особого порядка уплаты налога.

Несмотря на то, что ЕНП законодателем определялся как добровольный платеж, возможность досрочного прекращения особого порядка по инициативе налогоплательщика законом не предусмотрена.

Как совершенно верно отмечено в юридической литературе, стимулирующий потенциал ЕНП заложен именно в его добровольности [2]. Отступление от начал добровольности в его применении ставит под сомнение эффективность применения данного правового механизма применительно к организациям и ИП.

Более того, в силу особого порядка уплаты ЕНП организациями и ИП недоимка подлежит погашению путем зачета ЕНП в первую очередь. Это порождает для налогоплательщика определенные сложности, связанные с невозможностью отказаться от уплаты недоимки, существование или размер которой им оспаривается.

Также в силу применения налогоплательщиком особого порядка уплаты налогов автоматически ЕНП признаются следующие суммы:

- излишне уплаченные (взысканные) суммы налоговых платежей — со дня обнаружения факта излишней уплаты (факта излишнего взыскания), но не ранее дня начала применения особого порядка уплаты (перечисления);
- денежные средства, перечисленные в счет исполнения обязанности по уплате (перечислению) налоговых платежей (за исключением государственной пошлины, в отношении уплаты которой судом не

выдан исполнительный документ) не в качестве ЕНП организации, индивидуального предпринимателя.

Применение особого порядка тем самым лишает налогоплательщика возможности уплатить конкретный налог или иной налоговый платеж, превращая все его платежи и платежи третьих лиц в ЕНП. Признание ЕНП всех излишне уплаченных и взысканных налоговых платежей приводит к тому, что налогоплательщик фактически частично лишается права на компенсацию своих потерь путем получения процентов, предусмотренных законом в случае излишнего взыскания налога.

При этом на налогоплательщиков, применяющих особый порядок, возлагается обязанность представлять дополнительную форму налоговой отчетности — уведомление об исчисленных суммах налогов, сборов, взносов и авансовых платежей.

Если налогоплательщики освобождены от обязанности по представлению налоговой отчетности (например, как по земельному налогу), то представление такого уведомления выглядит, на первый взгляд, обоснованным. При этом на практике может возникнуть вопрос о том, какую сумму будет использовать налоговый орган для проведения зачета ЕНП, если сумма налога, исчисленная налогоплательщиком, будет отличаться от суммы налога, исчисленной налоговым органом.

Если приоритет будет иметь сумма налога, исчисленная налоговым органом, то не понятно, зачем возлагать на налогоплательщика эту дополнительную обязанность. Если приоритет получит сумма, исчисленная налогоплательщиком, то порядок исчисления земельного налога подлежит корректировке с учетом применения механизма ЕНП.

Применительно к большинству налогов в настоящее время налогоплательщики организации и ИП не освобождены от исполнения обязанности по представлению налоговой отчетности, из содержания которой без труда можно получить информацию об исчисленных суммах налоговых платежей. В связи с этим возложение на налогоплательщиков обязанности по предоставлению еще одной формы налоговой отчетности — уведомления об исчисленных суммах налогов — представляется излишним и необоснованным.

Для зачета суммы ЕНП волеизъявление налогоплательщика не требуется, поскольку НК РФ предоставляет налоговым органам возможность осуществить такой зачет в счет недоимки (задолженности по пеням, процентам и штрафам) или предстоящих платежей налогоплательщика самостоятельно. Зачет суммы ЕНП осуществляется в счет предстоящих платежей налогоплательщика — физического лица не позднее десяти дней:

- с момента направления налогоплательщику налогового уведомления (если ЕНП был уплачен до направления уведомления);
- с момента поступления ЕНП (если ЕНП был уплачен после направления уведомления), но не позднее предусмотренного законом срока уплаты налога;

- со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации по НДФЛ или со дня поступления ЕНП в бюджетную систему РФ, но не ранее наступления срока уплаты такого налога — в счет уплаты налога на доходы физических лиц на основании налоговой декларации.

Для организаций и ИП срок проведения зачета ЕНП применительно к налогам, авансовым платежам по налогам, сборам, страховым взносам установлен недостаточно определенно. В качестве такого срока в НК РФ указана дата, определяющая в соответствии с действующим законодательством срок их уплаты на основании представленной налоговой отчетности.

Если исходить из того, что обязанность по уплате налога возникает после завершения налогового периода и может быть исполнена в течение определенного промежутка времени (например, по налогу на прибыль организаций — с 1 января по 28 марта следующего года), то непонятно, когда налоговый орган будет обязан произвести зачет ЕНП, если налоговая декларация и уведомление об исчисленных суммах налога могут быть представлены в любой день до 28 марта.

Применительно к недоимке, пеням, процентам и штрафам срок проведения зачета ЕНП вообще не установлен. При этом закреплена определенная очередность проведения зачета ЕНП. В первую очередь подлежит погашению недоимка, затем текущие налоги, сборы, авансовые платежи, страховые взносы, в третью и четвертую очередь — пени и проценты, в последнюю очередь погашаются штрафы.

Механизм исполнения налоговых обязательств посредством добровольной уплаты ЕНП организациями и ИП в 2022 г. не получил должной апробации в рамках проводимого налогового эксперимента. Однако это не помешало законодателю сразу после начала эксперимента по применению ЕНП организациями и ИП принять Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»³, который кардинально изменил как правовую сущность ЕНП, так и порядок его применения.

С 1 января 2023 г. ЕНП перестает быть добровольной формой исполнения налогового обязательства в авансовом порядке и приобретает обязательный характер. Налогоплательщики (и физические лица, и организации) обязаны будут исполнять свою обязанность по уплате налоговых платежей (налогов, сборов, страховых взносов, пеней, процентов и штрафов) посредством уплаты ЕНП. Исключение предусмотрено только для налогоплательщиков, уплачивающих налог на профессиональный доход, плательщиков сбора за пользование объектами природного мира и водных биологических ресурсов и государственной пошлины (частично). Данные плательщики

³ Собрание законодательства РФ. 2022. № 29 (часть II). Ст. 5230.

имеют право уплачивать вышеуказанные налоговые платежи непосредственно, а не в составе ЕНП.

Более того, ЕНП как обязательная форма исполнения налогового обязательства вводится не только для налогоплательщиков, но и для всех налогоплательщиков — налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов, налоговых агентов. Такая консолидация налоговых платежей сопровождается объединением сумм всех налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которые обязано уплатить (перечислить или вернуть в бюджет) налогоплательщик в новую категорию — «совокупная обязанность».

Вводимая вышеуказанным законом юридическая конструкция «совокупная обязанность» наряду с уплатой ЕНП позволяет исключить возникновение недоимки по одним налоговым платежам при наличии переплат по другим (и наоборот), в том числе из-за ошибок в платежных реквизитах.

Формой учета ЕНП и денежного выражения совокупной обязанности будет единый налоговый счет (далее — ЕНС), который будет вестись в отношении каждого налогоплательщика. Результатом такого учета будет являться сальдо ЕНС, которое может быть положительным, отрицательным и нулевым. Положительное сальдо ЕНС означает излишнюю уплату (взыскание) налоговых платежей и порождает у налогоплательщика право на распоряжение такой переплатой в порядке, предусмотренном статьями 78 и 79 НК РФ. Отрицательное сальдо свидетельствует о наличии задолженности и влечет применение мер принудительного взыскания, предусмотренных налоговым законодательством.

Однако введение ЕНП как общеобязательной формы исполнения налогового обязательства выглядит несколько поспешным, поскольку не нашли своего разрешения даже очевидные проблемы, свойственные его первоначальному варианту.

В новой редакции НК РФ несколько уточнили обязанность по предоставлению налогоплательщиками дополнительной налоговой отчетности. Для таких лиц (кроме физических лиц, уплачивающих налоги на основании налогового уведомления) установлена обязанность по представлению уведомления об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов и страховых взносов. Данное уведомление подлежит представлению в случаях, когда срок уплаты налогового платежа в соответствии с налоговым законодательством наступает ранее срока представления налоговой декларации, или когда обязанность по представлению налоговой декларации отсутствует в законодательстве. Тем самым такое достижение цифровизации налогообложения, как отмена обязанности по предоставлению налоговой отчетности по земельному и транспортному налогам, фактически сведено на нет.

Также не получил своего разрешения вопрос о моменте уплаты налога посредством ЕНП, который в разрезе

вышеуказанных нововведений должен быть сформулирован как момент формирования и учета совокупной обязанности на ЕНС.

В соответствии с п. 5 ст. 11.3 НК РФ совокупная обязанность подлежит отражению на ЕНС после подачи налоговой декларации или уведомления об исчисленных суммах налоговых платежей, но не ранее наступления срока уплаты налога. Что подразумевается под сроком уплаты налога в тех случаях, когда налоговое законодательство устанавливает период для уплаты налога, например не позднее 28 марта года, следующего за налоговым периодом, как по налогу на прибыль организаций, не ясно в настоящий момент. Налоговая декларация может быть подана в любой день в период с 1 января по 28 марта. При этом срок уплаты налога наступит 28 марта или в другой день, исходя из смысла вышеуказанной нормы, не понятно. Определенным выходом из этой ситуации стало бы введение единого срока уплаты налога по всем налогам [3], но это связано с серьезными рисками дефицита денежной массы и кризиса взаимных неплатежей в такие пиковые даты уплаты налогов.

Правильное определение момента отражения совокупной задолженности на основании срока уплаты налога имеет существенное значение, поскольку по смыслу п. 10 ст. 45 НК РФ именно срок уплаты налога определяет последовательность определения принадлежности денежных средств, перечисленных на ЕНС в качестве ЕНП.

Кроме того, конструкция совокупной обязанности лишает налогоплательщика возможности не платить недоимку, с размером которой он не согласен. Очередность определения принадлежности сумм ЕНП, установленная п. 8 ст. 45 НК РФ, предполагает погашение недоимки в первую очередь при поступлении ЕНП на ЕНС. Предотвратить погашение недоимки, с которой налогоплательщик не согласен, можно только посредством приостановления исполнения решения налогового органа, являющегося основанием для ее начисления. Такой способ является весьма обременительным для значительного числа налогоплательщиков.

При этом частично погасить недоимку налогоплательщику после 1 января 2023 г. будет и вовсе не возможно, поскольку соответствующее уменьшение ЕНП приведет к возникновению недоимки по другим налогам.

Представляется необходимым дополнить п. 8 ст. 45 НК РФ правом налогоплательщика изменять очередность определения принадлежности сумм ЕНП полностью или частично, в целях предоставления возможности исполнения в добровольном порядке только тех налоговых обязательств, существование и размер которых им признается. Оспариваемые налогоплательщиком задолженности подлежат взысканию только в принудительном порядке в соответствии с действующим налоговым законодательством.

И в заключении следует отметить, что такое масштабное изменение налогового законодательства

посредством принятия федерального закона № 263-ФЗ без проведения эксперимента по апробированию правового механизма единого налогового платежа и единого налогового счета может привести к возникновению серьезных трудностей на уровне налогового правоприменения, способных повлечь существенные нарушения

прав налогоплательщиков. Даже первичный анализ нового порядка исполнения налоговых обязательств, проведенный в настоящей статье, свидетельствует о том, что закон содержит ряд пробелов и коллизий, способных существенно затруднить успешное воплощение нового правового механизма.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Красюков А.В. Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа // *Налоги*. 2019. № 3. С. 8–10.
2. Бит-Шабо И.В. Значение диджитализации налогообложения в процессе повышения эффективности исполнения обязанности по уплате налогов // *Финансовое право*. 2019. № 12. С. 33–36.
3. Васильева Е.Г. Единый налоговый счет: новый этап цифровизации в системе налогового администрирования в Российской Федерации // *Безопасность бизнеса*. 2022. № 2. С. 27–34. DOI: 10.18572/2072-3644-2022-2-27-34.

REFERENCES

1. Krasnyukov AV. Single tax payment of an individual: concept and legal essence. *Taxes*. 2019;(3):8–10 (In Russ.).
2. Bit-Shabo IV. The importance of digitalization of taxation in the process of increasing the efficiency of fulfilling the obligation to pay taxes. *Financial Law*. 2019;(12):33–36. (In Russ.).
3. Vasileva EG. Single tax account: a new stage of digitalization in the system of tax administration in the Russian Federation. *Business security*. 2022;(2):27–34. DOI: 10.18572/2072-3644-2022-2-27-34. (In Russ.).

ОБ АВТОРЕ

Андрей Владимирович Красюков, кандидат юридических наук; ORCID ID: 0000-0001-9972-4380; e-mail: kav@law.vsu.ru

AUTHOR INFORMATION

Andrey V. Krasnyukov, Ph.D; ORCID ID: 0000-0001-9972-4380; e-mail: kav@law.vsu.ru